Științe economice

Costel Istrate

Fiscalitate și contabilitate în cadrul firmei

POLIROM

Scanned with OKEN Scanner

Costel Istrate, absolvent al Facultăţii de Ştiinţe Economice a Universităţii „Al.I. Cuza" din Iaşi, secţia finanţe-contabilitate, este în prezent lector la Catedra de contabilitate a aceleiaşi facultăţi. A publicat numeroase studii în reviste de specialitate şi a contribuit la elaborarea lucrării: *Contabilitate şi elemente de analiză financiară* (Neuron, Focşani, 1994).

Copyright © 1999 by POLIROM Co S.A. Iaşi

Editura POLIROM
Iaşi, B-dul Copou nr. 4, P.O. Box 266, 6600
Bucureşti, B-dul I.C. Brătianu nr. 6, et. 7

Descrierea CIP a Bibliotecii Naţionale :

ISTRATE, COSTEL
Fiscalitate şi contabilitate în cadrul firmei / Costel Istrate;
Iaşi : Polirom, 1999
248 p., 24 cm – (COLLEGIUM, Ştiinţe economice)
Bibliogr.

ISBN : 973-683-315-1

CIP : 336.2
657

Printed în ROMANIA

Scanned with OKEN Scanner

Costel Istrate

FISCALITATE ŞI CONTABILITATE ÎN CADRUL FIRMEI

POLIROM
1999

Scanned with OKEN Scanner

Tabla de materii

CUVÎNT ÎNAINTE 7

Capitolul 1 – NOŢIUNI GENERALE PRIVIND FISCALITATEA ÎNTREPRINDERII 9
1.1. Sistemul fiscal al întreprinderii 9
1.2. Principii fiscale 11
1.3. Definiţii fiscale 14
1.4. Principalele categorii de impozite şi taxe plătite de întreprindere. Presiunea fiscală şi evaziunea fiscală 15

Capitolul 2 – GESTIUNEA FISCALĂ A ÎNTREPRINDERII 18
2.1. Definiţia şi obiectivele gestiunii fiscale 18
2.2. Relaţia contabilitate – fiscalitate 22
2.3. Principii contabile şi reguli fiscale 26
2.3.1. Prudenţa în contabilitate şi prudenţa în fiscalitate 27
2.3.2. Implicaţii fiscale ale independenţei exerciţiilor 35
2.3.3. Reguli fiscale şi cost istoric 37
2.3.4. Continuitatea activităţii şi perspectiva fiscală 37

Capitolul 3 – POSIBILITĂŢI DE UTILIZARE A INFORMAŢIILOR CONTABILITĂŢII ÎN GESTIUNEA FISCALĂ A ÎNTREPRINDERII 38
3.1. Implicaţii fiscale în contabilitatea capitalurilor permanente 38
3.1.1. Structura de finanţare şi factorul fiscal 39
3.1.2. Subvenţiile pentru investiţii 40
3.1.3. Împrumuturile din emisiune de obligaţiuni 44
3.1.4. Provizioanele reglementate de natura amortizărilor derogatorii 45
3.1.5. Impactul fiscal al unor operaţiuni de restructurare în care sînt implicate capitalurile permanente 48
3.2. Aspecte fiscale în gestiunea imobilizărilor 49
3.2.1. Evaluarea şi reevaluarea imobilizărilor 50
3.2.2. Finanţarea imobilizărilor 54
3.2.3. Amortizarea imobilizărilor 68
3.2.4. Scoaterea din funcţiune a imobilizărilor 75
3.3. Posibilităţi de optimizare fiscală prin evaluarea stocurilor 78

Capitolul 4 – TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ 86
4.1. Definiţie şi caracteristici 86
4.2. Sfera de aplicare 88
4.3. Reguli şi cote de impozitare 93
4.4. Faptul generator şi exigibilitatea 95
4.5. Baza de impozitare 98
4.6. Regimul deducerilor privind taxa pe valoarea adăugată 101
4.7. Obligaţii ale plătitorilor în legătură cu taxa pe valoarea adăugată 103
4.8. Purtători de informaţii privind taxa pe valoarea adăugată 104
4.9. Aspecte privind contabilitatea taxei pe valoarea adăugată 108
4.9.1. Facturi neîntocmite şi facturi nesosite 109
4.9.2. Taxa pe valoarea adăugată şi reducerile comerciale şi financiare 110
4.9.3. Ambalaje care circulă în regim de restituire 114
4.9.4. Avansurile şi taxa pe valoarea adăugată 117
4.9.5. Vînzările cu plata în rate 119
4.9.6. Taxa pe valoare adăugată la vînzările prin consignaţii 123

Scanned with OKEN Scanner

4.9.7. Remanenţa taxei pe valoarea adăugată 127
4.9.8. Taxa deductibilă şi taxa de dedus 128

Capitolul 5 – IMPOZITUL PE PROFIT 132
5.1. Categorii de plătitori şi reguli de determinare 132
5.2. Înregistrarea în contabilitate a impozitului pe profit 136
5.2.1. Obligaţii actuale privind contabilitatea impozitului pe profit 136
5.2.2. Metode de contabilizare a impozitului pe profit 146

Capitolul 6 – ALTE IMPOZITE ŞI TAXE 154
6.1. Accizele şi taxele asimilate 154
6.2. Obligaţii faţă de fondurile speciale 159
6.3. Impozitul pe salarii şi contribuţiile sociale 165
6.4. Taxele vamale 172
6.5. Impozite şi taxe locale 174
6.6. Impozitul pe dividende 176

Capitolul 7 – FACILITĂŢI FISCALE ŞI ALTE ÎNLESNIRI LA PLATA OBLIGAŢIILOR FISCALE 179
7.1. Facilităţi fiscale specifice investiţiilor noi 179
7.1.1. Regimul fiscal al zonelor defavorizate 179
7.1.2. Facilităţi acordate investiţiilor realizate de persoane disponibilizate 180
7.1.3. Facilităţi fiscale acordate în cazul investiţiilor cu impact major 181
7.2. Facilităţi sub forma înlesnirilor la plata obligaţiilor fiscale 182
7.3. Facilităţi fiscale pentru întreprinderile mici şi mijlocii 184

Capitolul 8 – POLITICI FISCALE LA NIVELUL GRUPULUI DE ÎNTREPRINDERI 186
8.1. Noţiunea de grup de întreprinderi 186
8.2. Optimizarea fiscală prin intermediul structurii de grup 188
8.2.1. Crearea de reţele internaţionale de producţie şi comercializare 189
8.2.2. Alte posibilităţi de optimizare fără localizări în paradisuri fiscale 191
8.2.3. Utilizarea paradisurilor fiscale pentru optimizarea fiscală intra-grup 192

Capitolul 9 – ASPECTE CONTABILE ŞI FISCALE PRIVIND DIZOLVAREA SOCIETĂŢILOR COMERCIALE 204
9.1. Aspecte contabile specifice inventarierii şi evaluării efectuate cu ocazia lichidării 206
9.2. Întocmirea bilanţului de începere a lichidării 208
9.3. Stabilirea masei pasive 209
9.4. Mecanismele contabile specifice efectuării lichidării şi distribuirii sumelor rezultate în urma acesteia 209
9.5. Bilanţul final de lichidare şi distribuirea activului net rămas între asociaţi sau acţionari 214
9.6. Aspecte contabile şi fiscale legate de transformarea în bani a activelor şi de plata datoriilor 215
9.7. Tratamentul fiscal al sumelor distribuite acţionarilor sau asociaţilor după plata datoriilor sociale 216
9.8. Situaţii în contabilitatea şi fiscalitatea lichidării 218
9.8.1. Lichidare hotărîtă de AGA, în situaţia în care se obţine profit din lichidare 218
9.8.2. Falimentul unei societăţi, în situaţia în care sumele rezultate în urma lichidării asigură plata datoriilor sociale 229
9.8.3. Falimentul unei societăţi în nume colectiv în situaţia în care disponibilităţile băneşti în urma lichidării nu asigură plata datoriilor 237
9.8.4. Alte situaţii particulare în contabilitatea lichidării 241

Bibliografie selectivă 246

Scanned with OKEN Scanner

Cuvînt înainte

Este riscant să prezinţi regulile fiscale la care trebuie să se supună o firmă în România. Şi mai riscant însă este a prezenta mecanismele contabile specifice şi posibilităţile de optimizare fiscală. Principalul motiv îl reprezintă instabilitatea cadrului normativ în domeniul fiscal, instabilitate a cărei singură justificare (şi aceasta parţială) poate fi dată de faptul că sistemul fiscal este încă la început şi multe sînt cele pe care le mai avem de aflat (şi de însuşit) în legătură cu performanţa în domeniu. Din fericire, nu lipsesc modelele care ne pot da sugestii.

Am început cu o introducere în dreptul fiscal, pentru fixarea unor noţiuni reprezentative în domeniul fiscalităţii. Am considerat util apoi să ne oprim la nivelul firmei: în ce măsură poate aceasta să gestioneze variabila fiscală astfel încît să fie evitat conflictul dintre interesul propriu, cel al proprietarilor săi şi fisc.

Paralela dintre contabilitate şi fiscalitate se justifică şi prin (prea) strînsa apropiere dintre acestea, care face ca uneori una din ele (cel mai des contabilitatea) să fie obligată la derogări de la regulile proprii astfel încît obiectivele celeilalte să fie satisfăcute cu prioritate. În acelaşi timp, în întreprindere (şi nu numai), contabilul este adeseori perceput ca persoana în măsură să se ocupe (cu competenţă) de îndeplinirea integrală sau parţială a obligaţiilor fiscale sau măcar de urmărirea îndeplinirii acestora.

În încercarea de a răspunde aşteptărilor întreprinderii pe linia optimizării sarcinii fiscale, vom pune în evidenţă tratamente actuale, vom analiza unele probleme specifice şi vom propune chiar unele soluţii, mai mult sau mai puţin originale. Prezentarea lor se face într-o ordine sperăm familiară contabililor (ori altor persoane care se ocupă de contabilitate). Astfel, de la aspecte fiscale privind gestiunea capitalurilor permanente (ne ocupăm îndeosebi de provizioanele reglementate şi de subvenţiile pentru investiţii), trecem la imobilizări, unde evaluarea, amortizarea ori leasing-ul sînt tot atîtea ocazii de a evidenţia şi implicaţii fiscale.

Pentru că optimizarea fiscală nu se poate face decît în urma unei cunoaşteri serioase a normelor fiscale, am consacrat o parte importantă din lucrare diferitelor impozite şi taxe, prezentînd principalele prevederi legale în domeniu (fără speranţa că am putea fi exhaustivi), precum şi tratamentele contabile corespunzătoare.

În ceea ce priveşte soluţiile contabile, ele sînt conforme cu reglementările în vigoare în 1999. Cu toate acestea, în aşteptarea introducerii reglementărilor armonizate cu directivele europene şi cu normele internaţionale, am utilizat, acolo unde am considerat că sînt reprezentative, şi unele informaţii despre tratamentul pe care l-am considerat conform cu ceea ce s-a publicat deja din normele armonizate.

Evident, dincolo de aspectele curente legate de fiscalitatea întreprinderii şi de mecanismele contabile corespunzătoare, se impunea să abordăm şi unele probleme contabile mai puţin întîlnite. Este vorba de cele specifice operaţiunilor de lichidare, dar, mai ales, de cele caracteristice grupurilor de întreprinderi.

Autorul

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 1

NOŢIUNI GENERALE PRIVIND FISCALITATEA ÎNTREPRINDERII

1.1. Sistemul fiscal al întreprinderii

Întreprinderea este parte a unui mediu de care este influenţată şi pe care poate eventual să-l influenţeze. Diferitele componente ale mediului, ponderea fiecăreia dintre ele, consecinţele funcţionării lor modelează deciziile care se vor lua în întreprindere. Pe lîngă componentele de natură socială, economică, financiară, politică, naturală, latura fiscală îşi lasă o amprentă semnificativă asupra întreprinderii şi nu poate să nu facă obiectul unei atenţii deosebite.

Implicaţiile fiscale se manifestă, de regulă, prin intermediul impozitelor şi taxelor. La nivelul unei ţări, ansamblul impozitelor şi taxelor provenite de la persoanele fizice şi de la cele juridice, formează sistemul fiscal[1]. Aşezarea şi perceperea impozitelor se realizează prin crearea şi menţinerea în stare de funcţionare a unui mecanism fiscal format din instrumentele şi metodele folosite pentru realizarea funcţiilor sistemului fiscal, în condiţiile respectării principiilor fiscale. Existenţa impozitelor şi taxelor este justificată, în general, de existenţa cheltuielilor publice şi necesitatea prelevării lor este înscrisă în legea fundamentală a unei ţări[2].

Impozitelor li se pot da mai multe definiţii, în funcţie de punctul de vedere din care sînt abordate (economic, juridic, social). Astfel, se poate spune că impozitul reprezintă „procedeul de repartizare a cheltuielilor bugetare între indivizi, în funcţie de facultăţile lor contributive"[3]. Este o definiţie clasică în care apare scopul principal al impozitului – cel de a asigura resursele necesare acoperirii cheltuielilor publice. Rolul impozitului se manifestă însă atît pe plan financiar, cît şi economic sau financiar, în mod diferit de la o etapă de dezvoltare la alta[4]. O altă definiţie a impozitului ni-l reprezintă ca vărsăminte

1. Condor, I., *Drept financiar*, R.A. *Monitorul oficial*, Bucureşti, 1994, p. 122
2. Există şi păreri extreme care susţin că impunerea de impozite şi taxe de către stat implică (şi este simţită ca) o agresiune a acestuia împotriva unor cetăţeni neagresivi care refuză să le plătească. „Schimbul pe care îl propune statul atunci când încasează impozite, prin aceea că oferă accesul la bunuri şi servicii publice, este unul constrâns, individul nefiind liber să respingă oferta" : Block, W., *Pledoarii imposibile* (traducere), Humanitas, Bucureşti, 1998, p. 14.
3. Trotabas, L., Cotteret, J.M., *Droit fiscal*, Dalloz, Paris, 1992, p. 9 (în cazul celor mai multe trimiteri la surse bibliografice străine pentru care nu există versiune românească, traducerea aparţine autorului ; în caz contrar, se va face menţiunea de rigoare).
4. Văcărel, I. şi colab., *Finanţe publice*, EDP, Bucureşti, 1994, p. 213.

obligatorii, efectuate fără contrapartidă, în favoarea administraţiei publice, de către persoanele fizice şi juridice, pentru veniturile pe care le obţin sau bunurile pe care le posedă. Oricare ar fi definiţia impozitului, trebuie ca din ea să se desprindă următoarele caracteristici principale[5]:

- sînt avute în vedere cheltuielile publice care trebuie suportate de cetăţeni; aceste cheltuieli sînt cauza impozitului şi impun ca el să fie justificat întotdeauna prin randamentul său;
- impozitul rezultă din deciziile puterii publice care are sarcina de a stabili cheltuielile şi modul de acoperire a acestora, îmbrăcînd un caracter obligatoriu şi constrîngător;
- repartizarea cheltuielilor publice este subordonată facultăţilor contributive ale persoanelor fizice şi juridice, cu respectarea a ceea ce se cheamă „justiţie fiscală"; aceasta implică egalitatea în faţa impozitului;
- mobilizarea de resurse pentru acoperirea cheltuielilor publice se face numai cu aprobarea legislativului.

Sistemul de impozite şi taxe trebuie, aşadar, să îndeplinească următoarele **funcţii**[6]:

a) **Finanţarea cheltuielilor publice**, urmărindu-se obiectivul de randament bugetar. Nivelul prelevărilor obligatorii este, în bună măsură, determinat de mărimea cheltuielilor publice. Se pot distinge, din acest punct de vedere, sisteme fiscale mai liberale (în care sarcina fiscală suportată de contribuabili este mai redusă şi, implicit, intervenţia statului prin cheltuielile publice este de asemenea mai redusă) şi sisteme fiscale intervenţioniste, în care statul îşi propune să finanţeze mai multe activităţi şi are nevoie de resurse mai mari, mobilizate îndeosebi prin impozite şi taxe (dar şi prin împrumuturi sau alte resurse nefiscale).

b) **Redistribuirea veniturilor conform principiului echităţii**, care poate fi interpretată în sensul că, pe de o parte, cheltuiala cu impozitul trebuie repartizată cît mai echitabil între contribuabili şi, pe de altă parte, impozitul ar avea rolul de a corecta repartiţia veniturilor primare, pentru a o face cît mai echitabilă – de aici tehnici precum progresivitatea impunerii.

c) **Stabilizarea activităţii economice sau corectarea dezechilibrelor** în scopuri de eficienţă economică. Impozitul este un instrument de politică economică şi poate juca un rol în sensul stimulării, descurajării sau stabilizării unor comportamente. Această funcţie este privilegiată sau nu după cum ne situăm într-un sistem mai intervenţionist sau într-unul mai liberal. Se apreciază (într-o viziune mai curînd intervenţionistă) că această funcţie este justificată, într-o anumit măsură, de ipoteza potrivit căreia funcţionarea spontană a pieţei nu permite realizarea optimului colectiv – fiscalitatea poate astfel să fie utilizată pentru a corecta unele eşecuri ale pieţei.

---

5. *Idem*, p. 10.
6. Vallée, A., *Economie des systèmes fiscaux comparés*, PUF, Paris, 1994, p. 48 şi Musgrave, R.A., Musgrave, P.B., *Finance in Theorie and Practice*, McGraw Hill, 1984, p. 84, citaţi de Hoanţă, N., în *Evaziunea fiscală*, Tribuna Economică, 1997, p. 309.

Scanned with OKEN Scanner

1.2. Principii fiscale

Precizarea funcţiilor şi obiectivelor sistemului fiscal ne permite şi punerea în evidenţă a **principiilor** care ar trebui să se manifeste în acest domeniu şi în funcţie de respectarea cărora se pot aprecia eficienţa şi echitatea sistemului fiscal[7]:

1. ***Principiul randamentului.*** Impozitul este apreciat în funcţie de randamentul său bugetar. Obiectivul ar fi maximizarea randamentului impozitului pentru un cost dat sau diminuarea costului gestiunii sale pentru un randament dat.

2. ***Principiul simplicităţii*** (al lipsei de arbitrariu). Impozitul trebuie să fie uşor de administrat, uşor de înţeles de către contribuabil, să fie prelevat potrivit unor reguli simple, clare şi care să nu dea naştere la nici un arbitrariu[8].

3. ***Principiul flexibilităţii.*** Impozitul flexibil se adaptează rapid la necesităţile politicii conjuncturale. În acest context, flexibilitatea poate fi apreciată ca sensibilitatea bazei de impozitare la evoluţia activităţii economice şi se apreciază că, de exemplu, tehnica stopajului la sursă permite o adaptare mai rapidă a veniturilor fiscale ale statului la conjunctură.

4. ***Principiul stabilităţii.*** Prin acesta se ilustrează regula binecunoscută potrivit căreia „un impozit bun este un impozit vechi". Modificările frecvente ale legislaţiei fiscale sînt sursă de ineficacitate şi, în plus, un impozit vechi este mai uşor acceptat de către contribuabili. Chiar dacă acest principiu este aparent contradictoriu cu cel precedent (al flexibilităţii), este mereu de dorit o anumită stabilitate a impozitului pentru a-i asigura pe contribuabili împotriva arbitrariului, a le menţine încrederea în sistem şi a permite ca deciziile lor să fie luate în condiţiile unei cît mai mari certitudini. În România se pot pune în evidenţă situaţii de instabilitate evidentă a unor impozite şi taxe. Putem lua exemplul unui investitor care avea intenţia de a pune în funcţiune o afacere care consta în producţia şi vînzarea de băuturi alcoolice. Planul afacerii a fost elaborat în 1997 şi în momentul în care trebuia să se treacă la realizarea efectivă, s-au modificat accizele la produsele din alcool suficient ca să-i descurajeze pe investitori. De asemenea, dacă acelaşi investitor ar fi depăşit totuşi momentul şi ar fi dorit în continuare să investească în acelaşi domeniu, ar fi făcut un nou plan de afaceri la care ar fi renunţat probabil abia după înăsprirea, începînd cu

---

7. Prelucrare după Vallée, A., *Economie des systèmes fiscaux comparés*, PUF, Paris, 1994, pp. 47-52 şi Văcărel, I. şi colab., *op. cit.*, pp. 213-223.
8. Nu întotdeauna sistemul fiscal în ansamblu ori impozitele luate individual se caracterizează prin simplicitate. M. Cozian (în *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, Paris, 1996, p. 3) constată că au devenit banale manifestările (verbale şi nu numai) de nemulţumire şi chiar de furie la adresa sistemului fiscal. Autorul se referă la sistemul fiscal francez şi se consolează la gândul că nici în alte ţări dezvoltate situaţia nu-i mult diferită. În citează chiar pe fostul preşedinte american Jimmy Carter, care se plângea de complexitatea kafkiană a sistemului fiscal american despre care spunea că este o ruşine pentru genul uman.

Scanned with OKEN Scanner

1.01.1999 a regimului accizelor şi a condiţiilor de autorizare şi de urmărire a producţiei de alcool. Şi dacă instabilitatea s-ar rezuma doar la regimul accizelor[9]...

5. ***Principiul echivalenţei***. Sarcina fiscală suportată de contribuabil trebuie să fie corelată cu avantajele pe care i le procură cheltuielile publice, prin accesul la bunurile şi serviciile publice. Acest principiu este mai degrabă un deziderat. În teoria fiscală se apreciază că modelul teoretic al echivalenţei suferă numeroase limitări care îi reduc aplicabilitatea practică. În contabilitate, se ridică o problemă legată de această echivalenţă în legătură cu impozitul pe profit. Este acest impozit o cheltuială sau ar trebui considerat ca o participare a statului la rezultatele favorabile ale întreprinderii? Dacă acceptăm existenţa unei echivalenţe certe între impozitul plătit şi bunurile şi serviciile publice de care beneficiază contribuabilii, atunci impozitul este, din punct de vedere contabil, o cheltuială. Dacă, dimpotrivă, nu acceptăm decît într-o mică măsură teoria echivalenţei sau dacă sîntem în situaţia de a considera că sarcina fiscală suportată de contribuabil depăşeşte valoarea bunurilor şi serviciilor furnizate de stat, atunci impozitul reprezintă mai degrabă o participare la profit a statului şi mai puţin o cheltuială.

6. ***Principiul neutralităţii***. Impozitul nu trebuie să contravină unei mai bune administrări în economie, el trebuie să incite la o gestiune mai bună la nivelul contribuabilului[10]. Aici se poate adăuga şi necesitatea ca impozitul să se stabilească după reguli unitare pentru toţi, fără discriminări directe sau indirecte. În teorie se afirmă că neutralitatea impozitului depinde şi de elasticitatea ofertei şi a cererii pentru bunurile sau factorii de producţie care fac obiectul impunerii. Cu cît elasticitatea este mai mică, cu atît impozitul este mai neutru. De exemplu, o politică îndreptată în sensul favorizării neutralităţii impozitului ar presupune impunerea într-un grad mai mare a bunurilor pentru care cererea este cel mai puţin elastică în raport cu preţul, situaţie în care s-ar intra într-o anumită măsură, în conflict cu principiul echităţii[11]. Tot legat de neutralitate, se poate pune problema costului gestiunii impozitului, atît costurile suportate de administraţia fiscală, cît şi costurile care rezultă la contribuabil în legătură cu calculul şi declararea impozitelor.

7. ***Principiul echităţii***. Contribuţia fiecăruia la acoperirea cheltuielilor publice trebuie să se facă în funcţie de capacităţile contributive. O problemă spinoasă o reprezintă, aici, determinarea şi măsurarea acestor capacităţi contributive care depind de considerente politice, economice, sociale, morale, filosofice. Indicatorii care se folosesc în determi-

---

9. Este suficient să urmărim evoluţia reglementărilor privind facilităţile fiscale acordate pentru investiţiile directe: după aprobarea unei ordonanţe a guvernului care le instituia în decembrie 1997, prin care se preciza că nu vor mai fi modificate timp de cinci ani, în decembrie 1998 apare legea de aprobare a ordonanţei respective în care se aduc, bineînţeles, modificări semnificative. Prin februarie 1999 la aceste facilităţi fiscale şi nu numai se adaugă şi altele, instituite tot prin lege, cu privire la stimularea exporturilor. Însă, după nici o lună, acelaşi parlament votează suspendarea acordării facilităţilor fiscale respective odată cu aprobarea bugetului pe 1999. Şi evoluţiile acestea nu se opresc aici: ulterior, guvernul strecoară şi alte facilităţi, dublate bineînţeles şi de promisiuni mai mult sau mai puţin fanteziste, care ne fac să nu mai avem încredere în „stabilitatea" sistemului fiscal românesc.
10. Vezi şi Ristea, M., *Contabilitatea între fiscal şi gestionar*, editată de Tribuna economică, Bucureşti, 1998, p. 131.
11. Probabil în acest mod şi-a făcut socoteala şi autoritatea fiscală românească atunci cînd a stabilit nivelul accizelor pentru alcool şi produse derivate, tutun, cafea, produse petroliere etc. Dar socoteala de acasă...

Scanned with OKEN Scanner

narea capacităţii contributive pot conduce la alegerea unei structuri optime între trei categorii predominante de impozit: pe venit, pe capital şi pe cheltuieli.

8. ***Principiul legalităţii***. Impozitul trebuie să aibă mereu la bază o reglementare legală. Acest principiu trebuie corelat cu stabilitatea, cu simplicitatea şi lipsa de arbitrariu astfel încît contribuabilul să fie întotdeauna sigur că găseşte în normele legale toate elementele de care are nevoie pentru a determina corect obligaţiile de plată faţă de buget.

Trebuie să avem în vedere că un sistem fiscal reflectă structurile specifice unei ţări şi poate fi determinat de tradiţii istorice, de structurile politice şi administrative sau de mediul internaţional[12]. Perceperea de impozite şi taxe se face numai pe baza unor reglementări legale care au apărut şi s-au impus de-a lungul timpului ca urmare a experienţei acumulate de agenţii fiscali şi datorită evoluţiei doctrinei în domeniu. În România se află încă în plină elaborare un sistem fiscal care, în mod evident, se doreşte performant. În ceea ce priveşte impunerea întreprinderilor, s-au propus şi s-au realizat (la unele s-a renunţat deja) ori sînt în curs de realizare mecanisme care să asigure:

- tratamentul nediferenţiat al agenţilor economici, indiferent de forma de proprietate;
- stimularea întreprinderii prin scutiri totale, parţiale sau reduceri de impozite;
- evitarea impunerii de două sau mai multe ori a aceleaşi baze impozabile;
- încercarea de diminuare a sarcinii fiscale şi, acolo unde este posibil, „anestezierea fiscală", adică micşorarea gradului de percepere de către contribuabil a sarcinii fiscale[13] (mai ales prin utilizarea de impozite indirecte);
- stabilirea unei sarcini fiscale „reale", prin actualizarea la inflaţie a elementelor luate în calculul profitului impozabil;
- descurajarea unor activităţi sau consumuri;
- aducerea la un nivel cît mai redus a evaziunii fiscale.

Aceste mecanisme se adăugă eventual unei serii de facilităţi care vin să stimuleze contribuabilul în vederea desfăşurării unor activităţi în măsură să lărgească baza de impozitare ori să micşoreze presiunea socială asupra bugetului. Se înscriu aici măsuri precum cele de mai jos (vezi şi cap. 7):

a) reducerea sau scutirea impozitului pe profit, atunci cînd se fac investiţii;

b) stimularea exportului prin aplicarea cotei zero de TVA în condiţiile acceptării deductibilităţii taxei aferente cumpărărilor consumate pentru realizarea producţiei destinate exportului;

c) posibilitatea recuperării mai rapide a capitalului imobilizat, prin folosirea regimurilor de amortizare degresivă sau accelerată;

d) importul de echipamente tehnologice în condiţii fiscale atrăgătoare: scutiri de taxe vamale sau de garantarea plătii acestora (în anumite condiţii) sau amînarea plăţii lor în vamă;

---

12. Collette, C., *Initiation à la gestion fiscale de l'entreprise*, Eyrolles, Paris, 1994, p. 8.
13. Se apreciază totuşi că în economiile dezvoltate şi sănătoase este evidentă înclinaţia spre o pondere mai mare a impozitelor directe, explicată printr-un grad ridicat de „salarizare" a economiilor respective şi de faptul că impozitul direct este considerat mai just decît cel indirect (Percebois, J., *Economie des finances publiques*, Armand Colin, Paris, 1991, p. 44.) În România, conform legii bugetului pe 1999, ponderea impozitelor indirecte în totalul veniturilor statului este de 64,74%...

Scanned with OKEN Scanner

e) dezvoltarea activităţii de prelucrare prin scutirea de TVA şi taxe vamale a materiilor prime din import destinate obţinerii de produse care vor fi reexportate (operaţiuni de prelucrare în lohn[14]);

f) stimularea activităţilor din agricultură prin aplicarea unei cote reduse de impozit pe profit (25% faţă de cota normală de 38%);

g) posibilitatea reportării, timp de cinci ani, a deficitului fiscal;

h) stimularea întăririi resurselor proprii prin permisiunea acordată societăţilor comerciale de a constitui rezerve legale prelevînd anual 5% din profitul brut, pînă cînd acestea ating 20% din capitalul social;

i) stimularea construcţiei de locuinţe de către întreprinderi prin reducerea cu 75% a profitului investit pe o astfel de destinaţie;

j) scutiri de impozite şi taxe pentru investiţiile realizate în zonele declarate ca defavorizate;

k) scutiri sau amînări de la plata unor impozite şi taxe în cazul investitorilor mari;

Este evident că multe din aceste măsuri sînt adaptări pe condiţiile româneşti ale experienţelor fiscale din alte state.

Evitarea impunerii de două sau mai multe ori a aceleaşi baze impozabile este o preocupare care se manifestă mai ales la nivel internaţional şi rezolvarea ei este dată de încheierea de convenţii bilaterale (cel mai adesea) sau multilaterale (mai rar) de evitare a dublei impuneri sau a impunerii multiple. Trebuie remarcată, însă, şi preocuparea pentru evitarea impunerii multiple sau în cascadă pe plan intern. Astfel, impozitul pe circulaţia mărfurilor a fost înlocuit cu taxa pe valoarea adăugată care are specific faptul că, din punct de vedere al întreprinderii, nu-şi propune să lovească decît valoarea nou creată de aceasta. De asemenea, în reglementările fiscale se fac precizări în direcţia evitării impunerii multiple a profitului, stabilindu-se că dividendele încasate de la persoane juridice române nu se supun impozitului pe profit la unitatea care le încasează, deoarece ele s-au plătit dintr-un profit net, adică un profit care a suportat deja impozitul pe profit, ba chiar şi impozitul pe dividende[15].

1.3. Definiţii fiscale

Parcurgerea problematicii fiscale obligă la prezentarea şi a definiţiilor fiscale (numite şi elemente tehnice ale impozitului), a căror formulare reprezintă o componentă a sistemului doctrinei fiscale. Astfel, se pot avea în vedere următoarele concepte[16]:

---

14. Vişan, D., *Sistemul contabil în comerţul exterior – probleme şi soluţii comentate*, Ed. Economică, Bucureşti, 1996.
15. Pentru a plăti acţionarilor dividende nete de 100 unităţi monetare, o societate comercială trebuie să aibă un profit net de 100/(1-0, 1) = 111,11 unităţi monetare, adică un profit brut de 111,11/(1-0, 38) = 179, 21 unităţi monetare din care se vor plăti impozit pe profit 38% şi impozit pe dividende 10%.
16. Dupa Condor, I., *Drept financiar*, R.A. *Monitorul oficial*, Bucureşti, 1994, pp. 136-138, Văcărel, I. şi colab., *op. cit*, pp. 215-216 şi Filip, G., „Finanţe", în *Economia şi gestiunea afacerilor – examen de licenţă*, Sedcom libris, Iaşi, 1999, pp. 272-274.

Scanned with OKEN Scanner

subiectul impozabil, plătitorul de impozit, baza impozabilă, cota de impunere, termenul de plată, înlesnirile acordate, sancţiunile.

Subiectul impozabil este persoana obligată direct (personal) potrivit legii, să suporte plata unui impozit sau a unei taxe. Subiectul impozabil poate fi o persoană fizică sau juridică care posedă bunuri, realizează venituri sau face cheltuieli pentru care legea prevede obligaţia plăţii unor impozite sau taxe. În mod curent, subiectul impozabil se mai numeşte şi contribuabil.

Plătitorul de impozit este persoana obligată să efectueze calculul şi plata obligaţiei faţă de buget. De cele mai multe ori, plătitor este însuşi subiectul impozabil, dar sînt şi cazuri în care plătitorul nu este şi subiect (cazul impozitului pe salarii, suportat de salariat şi plătit de angajator, sau al impozitului pe dividende ori al impozitelor plătite de garant atunci cînd titularul nu-şi achită obligaţia).

Baza impozabilă (baza de calcul) desemnează suma asupra căreia se aplică o cotă de impozit pentru a se determina cuantumul impozitului datorat; se mai foloseşte şi noţiunea de obiect impozabil.

Cota de impunere se exprimă într-o sumă fixă sau un procent care se aplică asupra bazei impozabile şi cu ajutorul căreia se determină impozitul datorat.

Termenul de plată reprezintă perioada de timp în care se poate plăti impozitul, fiind prevăzut de lege.

Înlesnirile acordate la plată (sau facilităţile) apar sub forma scutirilor, amînărilor, eşalonărilor, reducerilor.

Sancţiunile apar atunci cînd nu se respectă termenele legale de plată a impozitelor sau atunci cînd obligaţia de plată este determinată incorect.

Impunerea constă în identificarea tuturor categoriilor de persoane fizice sau juridice care realizează un anumit obiect impozabil, în evaluarea bazei de calcul a impozitului şi în determinarea exactă a mărimii acestuia.

1.4. Principalele categorii de impozite şi taxe plătite de întreprindere. Presiunea fiscală şi evaziunea fiscală

Conform normelor fiscale româneşti, întreprinderile au obligaţia de a plăti impozite, taxe şi alte contribuţii, chiar dacă unele dintre acestea sînt suportate de către alţi contribuabili. Beneficiari ai acestor impozite pot fi bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale sau bugetele fondurilor speciale. O listă a obligaţiilor trebuie să cuprindă[17]: impozitul pe profit, impozitul pe salarii, impozitul pe dividende de la societăţile comerciale, impozitul pe profitul obţinut din activităţi comerciale ilicite sau din nerespectarea legii privind protecţia consumatorilor, taxa pe valoarea adăugată, accizele şi impozitul pe ţiţeiul şi gazele din producţia internă, taxa pe jocurile de noroc, taxe vamale, taxe pentru eliberări de licenţe şi autorizaţii de funcţionare, taxa pe activitatea de exploatare a resurselor minerale, taxa asupra tranzacţiilor cu valori mobiliare, taxa pentru

17. Conform, în principal, legii bugetului de stat pe 1999 nr. 36/8.03.1999 şi Ordinul ministrului finanţelor nr. 2242/22.12.1997 pentru aprobarea precizărilor privind măsuri referitoare la închiderea exerciţiului financiar-contabil pe anul 1997 la agenţii economici.

Scanned with OKEN Scanner

folosirea terenurilor proprietate de stat, impozit pe clădiri şi impozit pe terenuri, taxa asupra mijloacelor de transport, impozitul pe venitul agricol, taxe de timbru, alte impozite directe şi alte impozite indirecte, contribuţia unităţii la asigurările sociale, contribuţia unităţii şi a personalului la fondul pentru ajutor de şomaj, contribuţia personalului pentru pensia suplimentară, contribuţia unităţii şi a personalului la fondul pentru asigurări de sănătate, contribuţia la fondul special al drumurilor publice, contribuţia la fondul special pentru sănătate, contribuţia la fondul special pentru modernizarea punctelor de trecere a frontierei precum şi a celorlalte unităţi vamale, contribuţia la fondul special de risc şi accident pentru protecţia persoanelor handicapate, contribuţia la fondul special pentru dezvoltarea sistemului energetic, contribuţia la fondul special pentru protejarea asiguraţilor, contribuţia la fondul special pentru pensii şi asigurări sociale ale agricultorilor, contribuţia la fondul cultural naţional, contribuţia la fondul pentru modernizarea turismului, contribuţia la fondul special al aviaţiei civile, contribuţia la fondul cinematografic naţional.

Mînuirea fiscalităţii întreprinderilor se face la două niveluri[18]: unul elementar şi unul superior. La **nivelul elementar** trebuie cunoscute regulile tehnice de bază pentru stabilirea obligaţiilor ce revin întreprinderii în legătură cu impozitele şi taxele. Pe **al doilea nivel** (cel superior) apar interferenţele cu alte componente ale gestiunii întreprinderii şi aici se invocă mai ales principiile prin care se ajunge la gestiunea fiscală a întreprinderii, care ne permit unele îndrăzneli, cu grija constantă de a nu depăşi anumite limite. Aşa ar trebui să fie. Dar nevoia de bani a statului face ca, uneori, ansamblul sumelor plătite ca impozite şi taxe de un contribuabil (persoană fizică sau juridică) să fie resimţit ca insuportabil. Atunci cînd o parte importantă din valoarea nou creată revine statului, fără posibilitatea din partea contribuabilului de a o influenţa, se poate ajunge la situaţi (extreme) de descurajare a procesului de creare a valorii adăugate sau de evitare a plăţii impozitelor şi taxelor pe căi la limita dintre legal şi ilegal sau chiar prin situarea în afara legii. La nivel macro economic, presiunea fiscală poate fi dată de rata fiscalităţii, calculată ca raport între încasările fiscale totale şi produsul intern brut. La nivelul întreprinderii, indicatorul de presiune fiscală poate fi calculat ca raport între sumele plătite statului (eventual diminuate cu subvenţiile primite şi cu taxele de consumaţie transferate asupra consumatorilor, pe de o parte, şi veniturile brute sau valoarea adăugată, pe de altă parte[19]. Atunci cînd presiunea fiscală depăşeşte anumite limite, randamentul impozitelor şi taxelor poate deveni mai mic, deoarece se vor manifesta fenomene de rezistenţă la impozite din partea contribuabililor[20]: rezistenţe în plan politic, abstinenţa fiscală, frauda fiscală şi evaziunea fiscală, fuga capitalurilor în către teritorii mai primitoare din punct de vedere fiscal[21]. Toate aceste manifestări pot fi încurajate şi de alte componente ale mediului în care întreprinderea îşi desfăşoară activitatea, componente de natură socială, financiară, politică etc.

În condiţiile unei presiuni fiscale mari, contribuabilii pot ajunge să deruleze operaţiuni care să nu respecte normele fiscale, contabile sau de altă natură, intrînd în starea de

---

18. Cozian, M., *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, Paris, 1996, p. 3.
19. Vezi Turliuc, V. şi colab., *Dimensiunea financiară a întreprinderii*, Eco'Art, Iaşi, 1995, p. 93 şi Hoanţă, N., *op. cit.*, pp. 156-158.
20. Hoanţă, N., *op. cit.*, p. 183.
21. Rezistenţa la impozite poate să ia chiar forma extremă a revoltei fiscale, ca cea din California care a condus la reforma fiscală realizată de administraţia Reagan în 1986.

Scanned with OKEN Scanner

evaziune fiscală. Aceasta este definită, în România, de legea nr. 87/1994[22] ca fiind sustragerea, prin orice mijloace, în întregime sau în parte, de la plata impozitelor, taxelor şi a altor sume datorate bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat şi fondurilor speciale extrabugetare de către o persoană fizică sau juridică română sau străină. Se poate spune că tentativele de evaziune fiscală au apărut odată cu impozitul, deoarece orice prelevare de către stat a unor sume de la contribuabili nu poate să nu fie simţită ca o constrîngere de către aceştia din urmă. Evaziunea fiscală se manifestă atît în interiorul unei ţări, cît şi la nivel internaţional şi, pe lîngă mecanismele necesare pentru buna colectare a impozitelor, statele trebuie să se doteze şi cu instrumente de luptă împotriva acestor fenomene.

22. Publicată în *Monitorul oficial* nr. 299/24.10.94.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 2

GESTIUNEA FISCALĂ A ÎNTREPRINDERII

2.1. Definiţia şi obiectivele gestiunii fiscale[1]

Complexitatea raporturilor dintre întreprindere şi partenerii săi, pe de o parte, şi necesitatea îmbunătăţirii performanţelor proprii, pe de altă parte, pot conduce la abordarea distinctă a diferitelor aspecte ale gestiunii întreprinderii şi la desprinderea unor componente mai puţin tradiţionale ale acestei gestiuni. Existenţa şi funcţionarea unităţii patrimoniale se desfăşoară într-un mediu în care statul, prin instituţiile sale fiscale, îşi face simţită prezenţa în mod pregnant, avînd pretenţii mari şi obligînd întreprinderea la un slalom neîncetat şi din ce în ce mai complicat printre legi, hotărîri, regulamente, ordine, circulare emise, publicate, abrogate integral sau parţial, republicate, adăugite, revizuite, redefinite, suspendate etc. Apar astfel numeroase situaţii în care deciziile de afaceri sînt puternic influenţate de consecinţele fiscale[2]. În aceste condiţii, la unităţile de o anumită talie, gestionarea laturilor fiscale ale activităţilor curente sau mai puţin curente face necesară, uneori, delimitarea gestiunii fiscale ca o componentă distinctă a gestiunii întreprinderii. „Se recunoaşte necesitatea unei gestiuni financiare bune, a unei gestiuni comerciale bune, a unei gestiuni sociale bune; ele condiţionează dezvoltarea, uneori chiar supravieţuirea întreprinderii. Dimpotrivă, ne îndoim adeseori de faptul că ar putea exista o bună gestiune fiscală; unii o resping – în numele fatalismului fiscal, alţii o confundă cu evaziunea fiscală; cei mai avizaţi însă o practică: ei nu sînt nici fatalişti, nici evazionişti, ci pur şi simplu buni administratori."[3] Reglementările de natură fiscală, financiară, comercială oferă adeseori posibilitatea utilizării mai multor metode pentru tratarea aceleiaşi probleme. Consecinţele acestor variante sînt diferite şi, în analiza impactului lor asupra situaţiei întreprinderii, nu se poate face abstracţie de instrumentele gestiunii fiscale.

Fiscalitatea îmbracă un dublu aspect pentru agentul economic[4]. Pe de o parte, ea se concretizează în prelevări obligatorii către stat, cu influenţă asupra trezoreriei

---

1. O bună parte dintre ideile din acest paragraf au apărut, sub titlul „Gestiunea fiscală a întreprinderii", în revista *Impozite şi taxe*, nr. 5/1997, pp. 3-6.
2. Hermanson, R., Edwards, J.D., Rayburn, L., *Financial Accounting*, 3rd edition, Bussines Publications, Plano, Texas, 1987, p. 806.
3. Cozian, M., *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 3ème édition, Litec, Paris, 1996, p. 18.
4. Parot, C., „Stratégie d'optimisation fiscale", în *Encyclopédie de gestion*, vol. III, Ed. Economica, Paris, 1989, p. 2703.

întreprinderii. Acest aspect dă conţinut noţiunii de **sarcină fiscală**[5]. Pe de altă parte, întreprinderea poate folosi şi în interesul ei principiile şi metodele fiscale. Astfel, în activităţile de exploatare financiară sau de investiţii ale întreprinderii se pot folosi metode şi tehnici ale căror incidenţe fiscale oferă, în mod mai mult sau mai puţin evident, avantaje concretizate, de cele mai multe ori, într-o situaţie de trezorerie mai favorabilă. „A administra impozitele înseamnă, în primul rînd, acceptarea faptului că aceste impozite, chiar dacă sînt o obligaţie inconturnabilă a întreprinderii, pot fi utilizate în interesul ei, prin transformarea lor într-o variabilă activă de strategie."[6]

Gestiunea fiscală nu are în vedere numai cadrul fiscal naţional, ci se extinde şi la relaţiile întreprinderii cu alte ţări. Se iau în considerare posibilităţile de optimizare a fluxurilor de trezorerie în condiţiile unor montaje financiare, comerciale şi fiscale internaţionale. Relaţiile tot mai extinse ale unei ţări cu altele impun cunoaşterea şi folosirea de mecanisme fiscale diferite. De asemenea, interesul uşor de înţeles al fiecărui întreprinzător de a ceda autorităţilor statale cît mai puţin din veniturile realizate incită la localizarea optimă a profiturilor, pe baza unei adevărate strategii fiscale internaţionale[7].

Trebuie precizat şi faptul că a gestiona impozitele şi taxele, în sensul optimizării nivelului lor, nu înseamnă încălcarea legii. Printr-o gestiune fiscală corectă şi argumentată se pot evita neplăcerile evaziunii fiscale sau ale fraudei fiscale. În urma verificării de către administraţia fiscală a corectitudinii cu care întreprinderea înţelege să-şi onoreze obligaţiile faţă de stat, se pot evidenţiază, uneori, şi acţiuni al căror caracter poate fi considerat anormal. În literatura de specialitate se defineşte, în acest sens, „actul anormal de gestiune" ca fiind o decizie contrară intereselor întreprinderii, adică nu comportă nici o contrapartidă pentru aceasta[8]. Astfel, o acţiune este considerată normală dacă se concretizează într-o contrapartidă pentru întreprindere (sau dacă există măcar intenţia de bună credinţă de a realiza o astfel de contrapartidă). Aprecierea normalităţii unui act de gestiune poate fi însă destul de subiectivă şi se face mai degrabă la nivel economic decît la nivel juridic. Aparenţa juridică a unei acţiuni poate fi ireproşabilă, în timp ce conţinutul ei economic (destinaţia unor plăţi, mărimea acestora etc.) o poate recomanda ca fiind anormală. Chiar dacă, în principiu, administraţia fiscală nu are motive să judece gestiunea internă a întreprinderii sau calitatea rezultatelor acesteia, unele situaţii ar putea fi considerate ca anormale[9]:

- cheltuieli nejustificate în principiu (cele care n-au nici o legătură cu interesul întreprinderii);
- cheltuieli a căror mărime este exagerată (care se concretizează, în general, în avantaje acordate administratorilor sau asociaţilor societăţii);
- renunţarea la unele venituri fără contrapartidă sau fără justificare (abandonuri de creanţe, avansuri fără dobînzi);

---

5. Fiscalitatea nu poate însă să aibă în vedere numai prelevările obligatorii ca fluxuri de plăţi efectuate de întreprindere, ci şi fluxurile de sens invers (subvenţii, precum şi servicii gratuite prestate de stat) prin care se înapoiază unităţii o parte din sumele plătite (vezi Turliuc, V. şi colab., *Dimensiunea financiară a întreprinderii*, Eco'Art, Iaşi, 1995.
6. Collette, Ch., *Initiation a la gestion fiscale des entreprises*, Eyrolles, Paris, 1994, p. 45.
7. Lamorlette, T., Rassat, P., *Stratégie fiscale internationale*, 2ème édition revue et augmentée, Maxima, Paris, 1995.
8. Vezi Collette, Ch., *op.cit.*, p. 49.
9. Vezi şi Cozian, M., *Précis de fiscalité des entreprises*, 18ème èdition, Litec, Paris, 1994.

Scanned with OKEN Scanner

- transferul sarcinii fiscale către alţi contribuabili;
- interpretarea mai „largă" a unor principii contabile (precum independenţa exerciţiilor).

În România, astfel de acte, cărora încă nu li se poate reproşa caracterul anormal, s-ar putea identifica în:

- achiziţia de către întreprinzător a unor autoturisme de folosinţă personală, dar care sînt înregistrate în contabilitatea întreprinderii[10]; se obţin avantaje fiscale evidente: deducerea taxei pe valoarea adăugată din factura furnizorului (această taxă s-ar suporta integral de întreprinzător, dacă achiziţia s-ar face în nume propriu) şi deducerea din venituri a unei amortizări suplimentare care diminuează profitul impozabil;
- avansurile acordate între întreprinderi, care pot constitui adevărate credite inter--întreprinderi, nepurtătoare de dobînzi;
- abandonurile de creanţe în cadrul grupurilor.

În unele astfel de situaţii, controlul fiscal, dacă este realizat cu bună credinţă, poate oferi informaţii utile nu numai scopurilor proprii, ci şi, de exemplu, investitorilor sau chiar administratorilor unei firme, în legătură cu eficienţa cu care s-au luat decizii sau s-au derulat operaţiuni în firma respectivă.

Există cel puţin două criterii de apreciere a calităţii acţiunile şi deciziilor luate în cadrul gestiunii fiscale a întreprinderii: *eficienţa*, atunci cînd cîştigul realizat (concretizat, în general, într-o situaţie de trezorerie mai favorabilă) este evident şi confirmarea de către administraţia fiscală a *conformităţii cu regulile* a măsurilor luate.

Întreprinderea îşi asumă un „risc fiscal"[11] iar organele de control acceptă şi recunosc o anumită abilitate în raport cu reglementările de natură fiscală. Însă, atunci cînd în urma controlului administraţia constată erori, întreprinderea este obligată să le corecteze sau să dovedească faptul că interpretarea pe care a dat-o normei legale este bună. Practica de fiscalitate a impus tratarea separată a erorii contabile de decizia de gestiune. **Eroarea contabilă** apare în urma unei omisiuni sau a unei inexactităţi provenind dintr-o apreciere obiectivă a faptelor (eroare de fapt) sau dintr-o interpretare eronată a textelor legale (eroare de drept) de către un contribuabil de bună credinţă[12]. Spre deosebire de erorile contabile, **deciziile de gestiune incorecte** apar atunci cînd contribuabilul este pus în situaţia de alege dintre mai multe soluţii posibile şi optează pentru una neconformă cu reglementările fiscale (de exemplu folosirea amortizării degresive cu influenţa uzurii morale pentru un mijloc fix cu o durata normată de funcţionare mai mică de cinci ani). Este clar că decizia incorectă va genera, atunci cînd este cunoscută, o rectificare, la iniţiativa fiscului sau chiar a întreprinderii însăşi.

---

10. Aceasta este şi o consecinţă a confundării patrimoniului întreprinderii cu patrimoniul întreprinzătorului. Se apreciază că acest fapt reprezintă un caracter anormal nu numai din punct de vedere fiscal, ci şi din punct de vedere contabil, nerespectîndu-se principiul entităţii patrimoniale (vezi şi Ristea, M., *Contabilitatea între fiscal şi gestionar*, editată de Tribuna economică, Bucureşti, 1998, p. 53).
11. Ristea, M. şi colab., *Contabilitatea şi fiscalitatea întreprinderii*, editată de *Tribuna Economică*, Bucureşti, 1995, p. 17.
12. Vezi Collette, Ch., *op.cit.*, pp. 50-51.

Scanned with OKEN Scanner

În concluzie, ***gestiunea fiscală*** a întreprinderii constă în administrarea laturii fiscale a acestei unităţi patrimoniale, astfel încît să se asigure respectarea reglementărilor cu caracter fiscal şi, prin deciziile şi acţiunile întreprinderii, să se optimizeze nivelul sarcinii fiscale – de regulă, în sensul reducerii acesteia – în condiţiile în care cîştigul astfel realizat justifică eforturile depuse.

Am amintit că, în cadrul legal creat de autoritatea publică, întreprinderea are posibilitatea ca, pentru tratarea unei probleme, să aleagă dintre mai multe metode şi tehnici ale căror incidenţe fiscale sînt diferite. Am văzut, de asemenea, că gestiunea fiscală îşi propune optimizarea sarcinii fiscale în condiţii de eficienţă şi în cadrul mai larg al gestiunii globale a întreprinderii. Opţiunile în materie fiscală la nivelul agentului economic au, însă, şi limite. Mai întîi, se pune problema **limitelor juridice**, pentru a nu se aluneca în evaziune fiscală. Trebuie să se ţină seama, apoi, de o **limită de oportunitate** care derivă din politica generală a întreprinderii confruntată cu anumite obiective strategice. Se întîmplă, uneori, ca cea mai bună alegere fiscală să nu fie, în mod obligatoriu, cea mai bună soluţie pentru întreprindere din punctul de vedere al strategiei sale de dezvoltare. Unele opţiuni fiscale pot să contravină obiectivelor pe termen lung privind imperativele de finanţare sau de mobilitate a capitalului[13]; scăderea profitului prin tehnici fiscale poate reduce încrederea investitorilor, diminuînd interesul acestora şi deteriorînd imaginea întreprinderii pe piaţa financiară. De asemenea, chiar într-un mediu în care piaţa financiară nu are un rol prea important (cum e cazul României) există situaţii în care „executivul" întreprinderii (consiliul de administraţie sau echipa de manageri) au interes ca, prin metode şi opţiuni de orice natură (inclusiv contabile şi fiscale) să se ajungă la un profit declarat cît mai mare. Acest comportament se poate explica prin aceea că poziţia conducerii şi remunerarea membrilor acestei echipe sînt adeseori legate de performanţele în termeni de profit realizate de întreprindere într-o perioadă dată.

Ţinînd cont de definiţia dată gestiunii fiscale şi de limitele precizate mai sus, putem pune în evidenţă următoarele obiective ale gestiunii fiscale:

1. ***diminuarea sarcinii fiscale***, ca mărime absolută şi ca pondere în cifra de afaceri;
2. ***amînarea în timp*** a sarcinii fiscale;
3. folosirea variabilei fiscale în scopul ***regularizării în timp a nivelului profitului*** înregistrat de întreprindere;
4. ***asigurarea îndeplinirii obligaţiilor fiscale ale întreprinderii*** cu un cost cît mai redus şi cu minimizarea riscului fiscal.

Pentru realizarea fiecăruia din aceste obiective, întreprinderea va adopta politici fiscale corespunzătoare.

Diminuarea sarcinii fiscale presupune de regulă diminuarea profitului impozabil, deoarece posibilităţile de influenţare a altor componente ale sarcinii fiscale sînt destul de limitate. Acest obiectiv se poate realiza prin utilizarea unor metode de evaluare, prin localizarea optimă a profitului sau prin operaţiuni de restructurare care să implice mai multe întreprinderi.

Amînarea în timp a sarcinii fiscale este obiectivul care oferă cele mai multe posibilităţi de realizare. În condiţii de inflaţie, importanţa acestuia creşte prin influenţa favorabilă pe care o are asupra situaţiei de trezorerie.

---

13. Parot, C., *op.cit.*, p. 2703.

Scanned with OKEN Scanner

Nu întotdeauna interesul întreprinderii este satisfăcut prin diminuarea sau amînarea în timp a sarcinii fiscale. Apar situaţii în care este preferabil să se declare, în conturile anuale, profituri mai mari decît cele efectiv realizate în exerciţiul de referinţă, fie pentru a **asigura un nivel relativ constant al acestor profituri** de la un an la altul[14], fie pentru a le transfera în teritorii fiscale mai generoase, fie din considerente de natură financiară, comercială, de imagine etc.

În toate aceste situaţii se pot folosi cu succes şi instrumentele fiscale. Uneori chiar, unele componente ale strategiei întreprinderii nu au sens decît în contextul avantajului fiscal pe care îl oferă (leasing-ul fiscal, constituirea de filiale în paradisuri fiscale etc.).

Putem aprecia că realizarea efectivă a obiectivelor gestiunii fiscale are loc prin politica fiscală a întreprinderii, ca manieră concretă de utilizare a instrumentelor şi tehnicilor specifice. Astfel, politicile fiscale pentru care optează întreprinderea în scopul diminuării sarcinii fiscale, la acest nivel, se pot referi la localizarea optimă a profiturilor, finanţarea imobilizărilor prin leasing, operaţiuni de restructurare etc.

2.2. Relaţia contabilitate – fiscalitate[15]

Apariţia impozitelor în sarcina întreprinderilor a fost generată de nevoile de bani ale statului şi a generat, la rîndul ei, necesitatea introducerii unor criterii cît mai riguroase pentru stabilirea bazei de impunere. Astfel, a fost lansată contabilităţii o nouă comandă socială. Prin bilanţ şi contul de profit şi pierdere contabilitatea este în măsură să prezinte „toate cantităţile patrimoniale producătoare de venit ca şi toate veniturile produse."[16] Apare astfel un nou utilizator al informaţiei contabile şi contabilitatea trebuie să-şi adapteze, într-o anumită măsură, instrumentele de lucru astfel încît să răspundă acestor noi cerinţe. Este nevoie ca părţile care intervin în calculul şi prelevarea impozitului „să aibă cunoştinţe bune despre contabilitate, drept şi politica economică pentru rezolvarea cazurilor nenumărate la care nu este de ajuns *aprecierea* agentului impunator sau *chestiunea de fapt*, judecată prin criteriul unui funcţionar zelos sau al unui contribuabil perspicace."[17]

Contabilitatea reprezintă o sursă privilegiată de informaţii pentru organele fiscale, majoritatea obligaţiilor fiscale fiind stabilite pe baza datelor din contabilitate. S-a încercat şi se încearcă, de multe ori, să se stabilească o relaţie de ordine între fiscalitate şi contabilitate, adică să se precizeze cine influenţează mai mult pe cine. Se pot identifica, din luările de poziţie ale diferiţilor autori români şi străini, următoarele scenarii:

- contabilitatea este influenţată de fiscalitate, cu diferite grade de intervenţie;
- contabilitatea este independentă de contabilitate (cele două sînt „deconectate");
- contabilitatea influenţează fiscalitatea.

În toate cazurile un lucru este cert: există o interdependenţă între contabilitate şi fiscalitate. De altfel, se apreciază că această interdependenţă este hotărîtoare în gestiunea

14. Se poate spune că, în acest caz, asistăm la o „modelare" pînă la „deformare" a rezultatului şi, în general, a informaţiei contabile: Ristea, M., *Contabilitatea între fiscal şi gestionar*, p. 55.
15. O variantă mai scurtă a acestui paragraf este publicată în *Revista generală de contabilitate şi expertiză*, nr. 2/199, pp. 32-35, cu titlul „Relaţia dintre contabilitate şi fiscalitate".
16. Sorescu, A., *op. cit.*, p. 4.
17. *Idem*, p. 5.

Scanned with OKEN Scanner

fiscală a întreprinderii, chiar în condiţiile incompatibilităţii unor reguli din cele două laturi ale gestiunii întreprinderii[18]. Dacă privim contabilitatea ca pe un instrument destinat obţinerii de informaţii pure şi obiective, atunci putem accepta că intervenţia fiscalităţii în procedurile contabile este inacceptabilă. Fiscul ar trebui să accepte fără împotrivire „realitatea" contabilă în ceea ce priveşte stabilirea sarcinilor fiscale ale întreprinderii. Dar contabilitatea nu este perfectă şi, aşa cum de exemplu analiştii financiari retratează documentele contabile de sinteză pentru a obţine informaţii pe care ei le consideră pertinente, şi fiscul îşi propune, ca utilizator al aceloraşi informaţii, să le interpreteze în funcţie de interesele proprii, care nu coincid întotdeauna cu interesele întreprinderii. Una din diferenţele dintre analişti, în exemplul nostru, şi fisc este că retratările practicate de acesta din urmă au influenţe directe şi, de cele mai multe ori, imediate asupra trezoreriei întreprinderii.

Se invocă adeseori faptul că se impune contabilităţii supunerea faţă de fiscalitate în ţări precum Franţa sau România ori Germania. Afirmaţia poate fi susţinută, dar trebuie nuanţată. Astfel, dacă se acceptă ideea că dreptul fiscal este autonom în raport cu cel contabil, atunci, analizînd relaţia dintre cele două ramuri ale dreptului, ajungem la concluzia că de fapt dreptul contabil impune dreptului fiscal mai multe reguli decît acesta din urmă celui dintîi. Bineînţeles că situaţia trebuie nuanţată de la ţară la ţară şi, în cazul particular în care normele specifice celor două ramuri sînt elaborate de acelaşi organism (cum ar fi Ministerul Finanţelor în România), interdependenţa este şi mai strînsă, făcînd ca influenţele fiscului asupra contabilităţii să pară şi mai evidente, uneori chiar intolerabile.

Influenţele contabilităţii asupra dreptului fiscal se explică destul de simplu, aşa cum am văzut la începutul acestui paragraf, prin aceea că, pentru măsurarea materiei impozabile, fiscul a fost nevoit să găsească reguli de evaluare, de delimitare în timp, de amortizare etc. Ar fi fost inutilă crearea de reguli proprii, în condiţiile în care contabilitatea dispunea deja de proceduri consacrate şi folosite cu succes în obţinerea de informaţii destinate terţilor. Astfel, în unele ţări, mai ales cele influenţate de modelul german, un principiu fundamental este că regulile şi principiile contabile se impun în stabilirea rezultatului fiscal; fiscul îşi rezervă totuşi calitatea de a impune punctual unele tratamente fiscale diferite de regulile contabile[19] (acestea vizează mai ales situaţiile în care contribuabilii ar fi tentaţi să manipuleze rezultatul contabil astfel încît să plătească mai puţin impozit). Acest principiu este numit principiul congruenţei între contabilitate şi fiscalitate şi are ca obiectiv crearea cadrului necesar pentru ca operaţiunile întreprinderii să fie tratate în acelaşi fel în contabilitate şi în fiscalitate, în vederea simplificării sarcinii administraţiei fiscale, pe de o parte, şi a uşurării sarcinii întreprinderii la întocmirea declaraţiilor fiscale[20]. Principiul citat înseamnă concret că:

- regulile de contabilizare şi evaluare aplicate în contabilitate sînt obligatorii şi din punct de vedere fiscal;
- există totuşi reguli fiscale specifice pentru unele elemente;
- avantajele fiscale de natura amortizărilor derogatorii sau a rezervelor scutite de impozit sînt acordate cu condiţia înregistrării lor în contabilitate.

18. Ristea, M., *Contabilitatea între fiscal şi gestionar*, ed. cit., p. 18.
19. Haller, A., „L'Allemagne", în *Comptabilite internationale*, coordoné par Raffournier, B., Haller, A., Walton, P, Vuibert, Paris, 1997, p. 103.
20. *Idem.*

Scanned with OKEN Scanner

Modelul german de relaţie dintre contabilitate şi fiscalitate se regăseşte, cu nuanţe particulare, şi în alte ţări precum Elveţia, ţările scandinave, într-o anumită măsură Belgia şi Franţa şi chiar Japonia. Cu toate acestea, atunci cînd se descria contabilitatea şi fiscalitatea din aceste ţări, se apreciază de cele mai multe ori că fiscalitatea este cea care impune cele mai multe reguli în relaţia ei cu contabilitatea. Şi în România legăturile dintre contabilitate şi fiscalitate pot fi încadrate în modelul caracterizat prin principiul descris mai sus, în sensul că fiscul împrumută multe reguli din contabilitate, chiar dacă punctele particulare tratate distinct sînt numeroase; în ceea ce priveşte ajutoarele fiscale acordate întreprinderii, înregistrarea lor în contabilitate este subînţeleasă (cu riscul pentru contabil de a apela la artificii mai mult sau mai puţin principiale pentru a găsi o formulă acceptabilă de înregistrare).

Revenind la caracterizarea principiului citat mai sus, Haller ne arată că, în Germania, aplicarea lui se concretizează şi printr-o prudenţă excesivă a evaluărilor şi prelucrărilor contabile, prudenţă acceptată de cele mai multe ori de fisc (şi aici diferenţa dintre germani şi noi este netă), dar care face ca principiul să fie contestat, mai ales după adoptarea directivei a patra europene. Contestarea principiului se face în numele imaginii fidele, dar fără prea mare succes deoarece el este bine ancorat în comportamentul întreprinderilor, mai ales că are drept consecinţă (datorită gradului mare de prudenţă contabilă acceptată) reducerea bazei impozabile şi a impozitului pe profit. Se ajunge astfel ca acest obiectiv al gestiunii fiscale să fie determinant în alegerile contabile, ceea ce-l face pe Haller să aprecieze că „pentru cele mai multe întreprinderi (mai ales mici şi mijlocii), consideraţiile fiscale primează în raport cu principiile contabile".

La polul opus în ceea ce priveşte relaţia contabilitate – fiscalitate se află un grup de ţări caracterizate prin ceea ce se numeşte „deconectarea" contabilităţii de fiscalitate. Aceasta nu înseamnă că nu există legături între cele două, ci, mai degrabă, că înregistrările în contabilitate nu au de suferit de pe urma regulilor fiscale şi consecinţele fiscale ale opţiunilor contabile sînt minime. Este cazul Statelor Unite ale Americii şi, în general, al ţărilor încadrate în modelul anglo-saxon[21]. Şi aici însă, regulile de determinare a veniturilor sînt identice şi calculul beneficiului impozabil se efectuează tot pe baza rezultatului contabil. Principalele diferenţe dintre contabilitate şi fiscalitate (a căror contabilizare nu este obligatorie, ca în cazul ţărilor prezentate în grupul anterior) ţin de amortizarea imobilizărilor care se poate efectua pe baze diferite în cele două serii de calcule. Această separare netă dintre regula fiscală şi cea contabilă, cumulată cu lipsa de consecinţe contabile ale alegerilor fiscale şi invers face ca întreprinderile să-şi permită anumite libertăţi în materie de amortizare. De exemplu, în Marea Britanie, societăţile de distribuţie şi cele hoteliere nu amortizează imobilele în contabilitate argumentînd că aceste bunuri, ca şi mobilierul, sînt bine întreţinute astfel încît valoarea lor reziduală este în permanenţă mai mare decît costul istoric[22]. În acelaşi timp, deconectarea contabilităţii de fiscalitate face ca şi principiul prudenţei să se aplice cu mai mică intensitate, astfel încît, de exemplu, volumul provizioanelor constituite va fi mai mic. Este clar că, în situaţia ipotetică în care comparăm conturile anuale a două întreprinderi absolut identice situate fiecare în ţări din grupurile de mai sus, vom constata diferenţe semnificative atît în ceea ce priveşte rezultatul, cît şi raportul capitaluri proprii/datorii, nivelul provizioanelor pentru depreciere sau pentru riscuri şi cheltuieli ori valoarea contabilă netă a

21. Meek, G.K., „Les Etats Unis", în Raffournier, B., Haller, A., Walton, P. *op. cit.*, p. 76.
22. Walton, P, „Le Royaume Uni", în Raffournier, B., Haller, A., Walton, P. *op. cit.*, p. 182.

Scanned with OKEN Scanner

imobilizărilor, fără a mai vorbi de impozitele amînate. Aceste diferenţe sînt datorate, în primul rînd, referenţialelor contabile cu norme distincte, dar şi particularităţilor în legătură cu relaţiile contabilitate – fiscalitate precum şi tradiţiilor ori normelor juridice distincte.

Chiar dacă fiscalitatea impune unele reguli şi proceduri, ea oferă uneori, aşa cum s-a arătat mai sus, posibilitatea de a alege dintre mai multe variante. Acest sistem de opţiuni poate fi exploatat de întreprinderi, în funcţie de obiectivele din diferite perioade. Astfel, o întreprindere cotată la bursă (mai ales în spaţiul anglo-saxon), o întreprindere asupra căreia planează riscul de lichidare sau care doreşte să-şi cosmetizeze conturile în vederea obţinerii mai uşoare a unor credite de la bancă (mai ales în spaţiul românesc) are interes să declare cît mai mult profit. Interesul întreprinderii anglo-saxone de a-şi „umfla" beneficiul, în ciuda prejudiciului fiscal[23], derivă din faptul că investitorii o judecă de cele mai multe ori tocmai în funcţie de profitul contabil declarat. Într-o astfel de situaţie, opţiunile contabile şi eventual fiscale vor merge în direcţia diminuării cheltuielilor şi a măririi veniturilor. Din aceste motive, multe firme britanice nu amortizează fondul comercial sau înregistrează în contabilitate o amortizare a imobilizărilor corporale mai mică decît cea luată în calculul rezultatului fiscal (vezi şi mai sus).

Nu trebuie să privim deci mereu fiscalitatea dintr-un punct de vedere negativ; prin reglementările fiscale se acordă adeseori avantaje condiţionate, în unele state (aşa cum am văzut) tocmai de înregistrarea lor în contabilitate. În aceste condiţii rezultă uneori o atitudine ambiguă a contabililor şi a întreprinzătorilor care „se lasă seduşi de jongleriile fiscului şi ajung să nu mai gîndească decît în termeni de avantaje fiscale."[24]

Imixtiunea dreptului fiscal în domeniul contabilităţii ar trebui să fie din ce în ce mai puţin manifestă, mai ales în condiţiile în care dreptul contabil încearcă să se dezvolte ca o ramură distinctă a dreptului, odată cu apariţia unei legi a contabilităţii. Însă, atît timp cît normele contabile şi fiscale vor fi stabilite (în România) de acelaşi organism (Ministerul Finanţelor) şi cît fiscul este reticent la soluţiile propuse de contabili, este evident că la atingerea obiectivelor contabilităţii nu se poate ajunge decît prin filtrul fiscal, care poate denatura sensul informaţiei contabile.

În acest context, conturile anuale riscă să fie poluate fiscal şi apare interesantă retratarea lor, astfel încît să se prezinte, pe lîngă bilanţul contabil aşa cum este, un bilanţ contabil aşa cum ar trebui să fie şi chiar un bilanţ fiscal. În bilanţul contabil actual, sîntem la intersecţia unor reguli fiscale şi contabile, ceea ce poate conduce la jumătăţi de măsură dăunătoare informaţiei contabile (nivelul profitului, valoarea netă contabilă a elementelor de activ care se depreciază, provizioanele pentru cheltuieli). Se poate spune că în acest bilanţ fidelitatea informaţiei contabile este sacrificată, într-o anumită măsură şi cu bună ştiinţă, economiei fiscale[25]. De asemenea, se poate accepta ideea că o relaţie strînsă între contabilitate şi fiscalitate dăunează chiar şi analizei documentelor financiare.

Diferenţa dintre dreptul fiscal şi dreptul contabil se poate explica prin diferenţa de finalitate între aceste două discipline[26]: în timp ce una are ca obiectiv stabilirea bazelor de calcul pentru impozite, grija celeilalte este de a stabili reguli care să se adapteze cît

23. Walton, P., *La comptabilité anglo-saxonne*, La Découverte, Paris, 1996, p. 12.
24. Pasqualini, F., *Le principe d'image fidèle en droit comptable*, Litec, Paris, 1992, p. 269.
25. Viandier, A., Lauzengheim, Ch. de, *Droit comptable*, 2ème édition, Dalloz, Paris, 1993, p. 7.
26. *Idem.*

Scanned with OKEN Scanner

mai bine funcţiilor contabilităţii (înregistrarea cronologică şi sistematică, controlul şi prelucrarea datelor şi, mai ales, furnizarea de informaţii terţilor[27]). Punerea în evidenţă în paralel a informaţiei „fiscalizate" şi a informaţiei contabile ar prezenta interes din perspectiva măsurării efectelor uneori nefavorabile pe care „conectarea" poate să le aibă nu numai asupra calităţii informaţiei contabile, ci şi asupra substanţei întreprinderii. „Fiscul, în dorinţa de a culege cît mai multe fructe, afirma în 1923 Alexandru Sorescu, nu s-ar sfii să taie complet arborele producător de fructe, care este contribuabilul."[28] Această idee rămîne valabilă şi astăzi.

Comportamentul fiscului poate fi justificat, în parte, şi de modul în care contribuabilii înţeleg să participe la acoperirea cheltuielilor publice, astfel încît „necazurile" întreprinderii pe linie fiscală pot proveni din[29]: „neştiinţa principiilor de contabilitate din partea fiscului, uşurinţa înregistrărilor din partea contribuabilului; interesul din partea contribuabilului – cîteodată independente la fiecare din ei, adeseori în deplină complicitate la toţi".

2.3. Principii contabile şi reguli fiscale[30]

Dacă încercăm din nou o paralelă între regulile fiscale şi cele contabile, observăm că există între ele şi divergenţe, pe lîngă numeroasele elemente comune la care fac apel. Manifestarea cea mai concretă a acestui fapt este dată de diferenţele care există, de regulă, între rezultatul contabil şi cel fiscal. În legătură cu alt impozit, remarcăm că există cazuri în care părţi de TVA afectează cheltuielile întreprinderii, situaţie contrară regulii de neutralitate a acestui impozit în raport cu rezultatul (este vorba de ceea ce se numeşte remanenţa TVA). Pentru identificarea acestor diferenţe, analiza modului în care respectarea principiilor contabile este influenţată de considerente fiscale poate fi semnificativă.

În dorinţa de aliniere la referenţialul contabil european, normalizatorii români au reţinut, în mod explicit, principiile contabile prevăzute în Directiva a patra europeană[31]: principiul prudenţei, principiul permanenţei metodelor, principiul continuităţii activităţii, principiul independenţei exerciţiilor, principiul intangibilităţii bilanţului de deschidere al unui exerciţiu şi principiul necompensării[32]. Pe lîngă principiile definite explicit, din reglementările contabile se desprind şi altele, printre care principiul costului istoric. De

27. Ministerul Finantelor, *Sistemul contabil al agentilor economici*, Economica, Bucuresti, 1994, p. 9.
28. Sorescu, A., *Bilanţul fiscal şi Contul de Profit şi Pierdere fiscal*, România Nouă, Bucureşti, 1927, p. 5.
29. *Idem*, p. 6.
30. În numărul 6/1997 al *revistei Finanţe, Credit, Contabilitate* a apărut prima variantă a acestei teme, cu titlul „Consideraţii privind implicaţiile fiscale ale unor principii contabile".
31. Ministerul Finantelor, *Sistemul contabil al agentilor economici*, Ed. Economica, Bucureşti, 1994, p. 26.
32. Acestor principii li se adaugă şi altele (principiul evaluării separate a elementelor de activ şi de pasiv, principiul prevalenţei economicului asupra juridicului şi principiul pragului de semnificaţie) în cadrul armonizării reglementărilor contabile româneşti cu directivele europene şi cu standardele internaţionale de contabilitate. Se preconizează ca aceste principii suplimentare să fie adoptate treptat de întreprinderile româneşti. (Cf. vol. I din *Reglementările contabile armonizate*, Ministerul Finanţelor, Ed. Economică, 1999, pp. 30-31).

Scanned with OKEN Scanner

asemenea, putem invoca şi prezenţa discretă a principiului importanţei relative. Pe acesta din urmă îl putem interpreta în sensul că o muncă de contabilitate se efectuează numai dacă informaţia care rezultă este semnificativă în raport cu obiectivul de imagine fidelă (şi mai ales dacă valoarea acestei informaţii depăşeşte costul obţinerii ei). O aplicare a importanţei relative o reprezintă, de exemplu, funcţiunea contului 4428 „TVA neexigibilă" care poate primi în debit taxa neexigibilă aferentă cumpărărilor (care este o creanţă) şi, în credit, taxa neexigibilă aferentă vînzărilor (care este o datorie) şi taxa inclusă în preţul de vînzare cu amănuntul al mărfurilor din stoc atunci cînd evaluarea lor se face la acest nivel. Această soluţie este acceptată datorită semnificaţiei reduse a urmăririi separate a diferitelor categorii de taxă neexigibilă. Raţionamentul se aplică şi altor conturi „bifuncţionale" şi ale căror denumiri încep, de multe ori, cu „Alte creanţe şi datorii ...". Ar fi însă de dorit ca în reglementările contabile să se precizeze în mod explicit această opţiune.

2.3.1. *Prudenţa în contabilitate şi prudenţa în fiscalitate*

În domeniul disciplinelor care au ca obiect de studiu întreprinderea, termenul de prudenţă s-a „strecurat" pentru a ajuta la reflectarea unei părţi a realităţii specifice acestui domeniu al mişcărilor de valori şi pentru a oferi un instrument suplimentar şi complementar pentru o mai bună gestiune a organizaţiilor. Manifestarea prudenţei în domeniul gestiunii întreprinderii este rezultatul practicii profesioniştilor din domeniile contabil şi financiar şi este recunoscută astăzi ca un principiu de contabilitate.

O definiţie a prudenţei, înaintea abordării aspectelor ei contabile sau fiscale, poate fi următoarea: „atitudinea de spirit a celui care, reflectînd la consecinţele actelor sale, îşi ia toate măsurile pentru a evita erorile şi neplăcerile posibile, se abţine de la tot ceea ce ar putea fi sursă de neajunsuri". Preluarea în contabilitate a conceptului de prudenţă a modificat oarecum forma definiţiei, punînd accentul pe aspectele specifice acestei discipline. Astfel, în planul contabil francez, prudenţa este definită ca o „apreciere rezonabilă a faptelor, astfel încît să se evite riscul de transfer în viitor a incertitudinilor prezente, susceptibile de a greva patrimoniul şi rezultatele întreprinderii."[33]

Principiul prudenţei a fost recunoscut de jurisprudenţă încă de la sfîrşitul secolului XIX, ocupă un loc important în practica de contabilitate şi în prezent este recunoscut în mod explicit. Într-o primă interpretare, acest principiu îşi găseşte aplicarea la inventarierea elementelor patrimoniale, în tratarea diferenţelor favorabile şi nefavorabile de valoare. Astfel, dacă, de regulă, diferenţele favorabile probabile (venituri probabile) nu se înregistrează în contabilitate, toate diferenţele nefavorabile de valoare **trebuie** să fie constatate în contabilitate pe seama cheltuielilor. Însă prudenţa, ca principiu, trebuie să se manifeste pe toată durata exerciţiului financiar, ca o atitudine constantă a profesionistului contabil. Chiar dacă acest principiu apare în normele contabile din toată lumea, importanţa sa variază sensibil în funcţie de particularităţile fiecărui sistem în parte, avînd, aşa cum am văzut, un rol principal (ca în Germania, Franţa, Elveţia, Belgia, Italia, Spania, Japonia) sau, dimpotrivă rezervîndu-i-se un loc secundar în cadrul sistemului de

33. Pham, D., „Principes comptables fondamentaux", în *Encyclopedie de gestion*, sous la direction de P. Joffre et Y. Simon, Economica, Paris, 1989, p. 2229.

Scanned with OKEN Scanner

informaţii al contabilităţii (ca în SUA, în Marea Britanie, în Olanda, Australia, ţările scandinave[34]).

Implicaţiile fiscale ale principiului prudenţei sînt evidente: cheltuielile care se înregistrează pentru constatarea deprecierilor sau riscurilor probabile diminuează rezultatul şi implicit impozitul pe profit. În acelaşi timp, asimetria caracteristică prudenţei contabile face ca, la acelaşi rezultat, să nu se adauge veniturile probabile. În acest context, dacă toate cheltuielile generate de aplicarea principiului prudenţei ar fi recunoscute şi acceptate ca deductibile din punct de vedere fiscal, atunci s-ar putea spune că statul participă activ, alături de acţionari, la acoperirea riscurilor la care este supusă întreprinderea. Pentru a stăpîni această stare de lucruri, reglementările de natură fiscală sînt uneori restrictive în ceea ce priveşte implicaţiile prudenţei, limitînd drastic deductibilitatea cheltuielilor cu provizioanele. Regula contabilă nu mai coincide, aşadar, cu regula fiscală şi pentru respectarea imaginii fidele, contribuabilul ar trebui să aplice, cu curaj şi consecvenţă, principiul prudenţei. Rezultatul contabil astfel obţinut nu este acceptat de fisc şi, pentru determinarea rezultatului fiscal sînt necesare corecţii specifice extracontabile (se poate chiar ajunge la situaţii în care rezultatul fiscal să fie profit, în timp ce rezultatul contabil este pierdere).

Putem spune că abordarea fiscală este mult mai optimistă decît abordarea contabilă a pierderilor şi riscurilor probabile. Se identifică aici şi preocuparea statului de a descuraja întreprinzătorul ca, printr-o interpretare mai largă a principiului prudenţei, să constituie resurse oculte sau să se sustragă nejustificat de la plata unei părţi din impozitul pe profit. În acelaşi timp, este clar că, în cele mai multe întreprinderi româneşti şi nu numai, ca urmare a conectării contabilităţii cu fiscalitatea, nu se înregistrează decît provizioanele deductibile şi nici acelea întotdeauna. Explicaţia acestui comportament de supunere faţă de fisc poate fi găsită şi într-o anumită lipsă de experienţă a contabililor precum şi în teama lor aproape instinctivă de a nu greşi prea tare faţă de fisc.

Astfel, conform reglementărilor contabile româneşti, în contabilitate se vor înregistra, dacă este cazul, următoarele categorii de provizioane, ca urmare a aplicării principiului prudenţei:

- pentru riscuri şi cheltuieli: pentru litigii, pentru garanţii acordate clienţilor, pentru pierderi din diferenţe de curs valutar, pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii şi alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli;
- pentru deprecierea: imobilizărilor, stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie, creanţelor, titlurilor de plasament (acestea din urmă numite şi investiţii financiare în cadrul general de întocmire şi prezentare a situaţiilor financiare elaborat de comitetul pentru standarde de contabilitate internaţionale – IASC[35]).

Provizioanele reglementate, prezentate în aceleaşi norme, se constituie mai degrabă ca urmare a unor reglementări de natură fiscală şi nu neapărat în virtutea principiului prudenţei.

Reglementările fiscale vin şi limitează deductibilitatea provizioanelor după cum urmează (conform Hotărîrii nr. 335/16.05.1995 privind regimul constituirii, utilizării şi

34. Haller, A., „Comparaison du traitement comptable de certains éléments particuliers", în Raffournier, B., Haller, A., Walton, P. *op. cit.*, pp. 406-407.
35. Cadrul general este publicat de Ministerul Finanţelor la Ed. Economică, Bucureşti, 1999.

Scanned with OKEN Scanner

deductibilităţii fiscale a provizioanelor agenţilor economici şi societăţilor bancare, republicată în *Monitorul oficial* nr. 87/29.04.1996):

a) provizioane pentru clienţi neîncasaţi, în cazul declarării falimentului acestora;
b) provizioane pentru pierderi din diferenţe de curs valutar;
c) provizioane pentru garanţii de bună execuţie, acordate clienţilor conform clauzelor contractuale, pentru efectuarea remedierilor în perioada de garanţie.

În acelaşi timp, mai sînt prevăzute provizioane deductibile şi în reglementările privind impozitul pe profit (vezi şi par. 5.1.): contribuabilii care desfăşoară activităţi în domeniul exploatării zăcămintelor naturale sînt obligaţi să înregistreze în contabilitate provizioane deductibile din punct de vedere fiscal pentru refacerea terenurilor afectate, în limita unei cote de pînă la 1% din rezultatul de exploatare, pe toată durata exploatării (putem să le încadrăm la provizioane pentru riscuri şi cheltuieli).

A. Deprecierea creanţelor fată de clienţii neîncasaţi nu este recunoscută din punct de vedere fiscal decît în cazul declarării falimentului acestora, pe baza hotărîrii judecătoreşti şi în limita creanţei neacoperite prin avansurile încasate şi garanţiile deţinute. Diferenţa dintre tratamentul contabil şi cel fiscal este evidentă. În primul rînd, momentul constatării deprecierii este, din punct de vedere contabil, inventarierea, şi înregistrarea are loc indiferent dacă respectivul client este sau nu în stare de faliment, ceea ce contează fiind faptul că valoarea probabilă de încasat este mai mică decît valoarea nominală a creanţei. Apare cu claritate neîncrederea administraţiei fiscale în judecata contabililor care îşi respectă principiile, neîncredere dublată şi nevoia de simplificare a verificărilor exactităţii determinării profitului impozabil. Această limitare a cheltuielilor cu provizioane nu înseamnă că în contabilitate se vor înregistra numai cele recunoscute de fisc: obiectivul de imagine fidelă pe care trebuie să o ofere contabilitatea impune respectarea tuturor principiilor contabile şi deci înregistrarea de provizioane ori de cîte ori este necesar, indiferent dacă sînt sau nu deductibile. Sarcina de a verifica dacă acestea se justifică sau nu revine, în acest caz, cenzorului sau auditorului.

Exemplul 2.3.1.1.

Un client a fost declarat în stare de faliment, pe bază de hotărîre judecătorească. Se cunosc următoarele informaţii:

- valoarea nominală a creanţei (inclusiv TVA 22%): 18.300.000 lei;
- garanţii deţinute de la clientul respectiv (bani în contul la bancă): 5.000.000 lei;

După terminarea lichidării societăţii-client, întreprinderea mai recuperează 7.000.000 lei, diferenţa urmînd a fi trecută pe cheltuieli. În contabilitate vom avea:

- la data declarării falimentului, pe baza hotărîrii judecătoreşti, se separă creanţa într-un cont specific 416 „Clienţi incerţi"[36], datorită dubiului care planează asupra încasării acesteia:

416 Clienţi incerţi	=	411 Clienţi	18.300.000	18.300.000

36. În planul de conturi general publicat în vol. II al reglementărilor contabile armonizate cu directivele europene şi cu normele internaţionale de contabilitate (p. 32), contul în care se separă creanţele de această natură are simbolul 4118 şi se numeşte „Clienţi incerţi sau în litigiu". Aceasta nu-i schimbă însă regula de funcţionare.

Scanned with OKEN Scanner

- în acelaşi timp se constituie provizioane pentru deprecierea creanţelor clienţi, la nivelul sumei fără TVA, din care se scade valoarea garanţiei deţinute:

$$(18.300.000 - 5.000.000) / 1,22 = 10.901.639 \text{ lei.}$$

Pierderea probabilă, calculată conform regulii fiscale, este de 10.000.000 lei:

6814 Cheltuieli de exploatare cu provizioanele pentru deprecierea activelor circulante	=	491 Provizioane pentru deprecierea creanţelor clienţi	10.901.639	10.901.639

- după terminarea operaţiunii de lichidare, pa baza hotărîrii judecătoreşti definitive, întreprinderii noastre îi mai revin 7.000.000 lei, peste garanţiile de 5.000.000 lei deja deţinute. Diferenţa urmează să fie trecută pe cheltuieli. Apare o problemă în legătură cu soarta rezervată taxei pe valoare adăugată inclusă în această diferenţă:

$$18.300.000 - 7.000.000 - 5.000.000 = 6.300.000,$$

taxa fiind de

$$6.300.000 \times (22/122) = 1.136.066 \text{ lei}$$

Regulamentul de aplicare a legii contabilităţii precizează la funcţiunea contului 416 că la creditarea acestuia se va debita şi contul 4427 „TVA colectată" cu taxa aferentă sumei nerecuperate. Tratamentul este de bun simţ. Avînd în vedere normele privind TVA, putem deduce ca taxa poate fi de asemenea scăzută, datorită faptului ca documentul legal pentru această „reducere" forţată acordată clientului există (hotărîrea judecătorească). Pe de alta parte, diminuarea taxei colectate la o întreprindere ar trebui să conducă la diminuarea taxei deductibile la întreprinderea lichidată, ceea ce este puţin probabil, dată fiind tocmai lichidarea acesteia. În orice caz, Ordinul ministrului finanţelor nr. 1.223/12.06.1998, care nu se referă în mod special la provizioane sau la creanţe incerte, ne oferă un model de înregistrare în contabilitate a trecerii pe cheltuieli a clienţilor incerţi în care nu se acceptă diminuarea taxei colectate corespunzătoare. Înregistrarea în contabilitate va fi astfel[37]:

%	=	416	-	18.300.000
5121 Conturi la bănci în lei		Clienţi incerţi	7.000.000	
167 Datorii pe termen lung			5.000.000	
654 Pierderi din creanţe			6.300.000	

Putem să debităm şi contul 4427, dar fiscul nu va accepta diminuarea taxei colectate în declaraţia fiscală de la sfîrşitul lunii.

37. O astfel de înregistrare este specifică situaţiei de adoptare a unei soluţii fiscale, puţin diferită de soluţia contabilă.

Scanned with OKEN Scanner

În locul contului 654 „Pierderi din creanţe" s-ar mai putea folosi, conform principiilor contabile, un cont de cheltuieli excepţionale[38], atît timp cît vor mai funcţiona conturile referitoare la activitatea excepţională[39]. În acelaşi timp cu stingerea creanţei se anulează şi provizioanele corespunzătoare:

491 Provizioane pentru deprecierea creanţelor clienţi	=	7814 Venituri de exploatare din provizioanele pentru deprecierea activelor circulante	10.901.639	10.901.639

Suma trecută în contul 654 este deductibilă fiscal, în lipsa unei precizări exprese a normelor şi, evident, suma trecută în contul 7814 „Venituri de exploatare din provizioanele pentru deprecierea activelor circulante" este impozabilă (datorită faptului că la constituirea provizioanelor s-a acceptat deducerea ei fiscală).

Dacă deprecierea creanţei este constatată la inventariere, fără a se pune problema lichidării clientului, atunci se constituie provizioane pentru pierderea estimată fără TVA, fără însă ca acestea să mai fie deductibile din punct de vedere fiscal. Şi în acest caz, creanţa se separa mai întîi în contul 416 (sau 4118, după caz). Atunci cînd cauza deprecierii dispare sau cînd se încasează total sau parţial suma de la client, provizionul se trece la venituri (care nu se iau în calculul impozitului pe profit). Dacă nu se recuperează toată suma, diferenţa se trece, de asemenea, pe cheltuieli şi se poate considera că aici, nefiind vorba de lichidarea clientului, trebuie să se diminueze şi taxa colectată. Această diminuare ar fi însoţită, la client, de diminuarea taxei deductibile, odată cu înregistrarea unui venit pentru partea neplătită din sumă, ceea ce ar face ca, pe ansamblu, fiscul să nu piardă nimic, respectînd, în acelaşi timp şi regula de neutralitate a TVA în raport cu rezultatul. Bineînţeles că astfel de operaţiuni pot să pară anormale fiscului, mai ales dacă între cei doi parteneri există legături de interese mai mult sau mai puţin vizibile. Astfel, deductibilitatea sumei trecute în contul de cheltuială (654 sau un cont de cheltuieli excepţionale) este pusă sub semnul întrebării.

Restricţiile impuse de fisc în legătură cu deductibilitatea provizioanelor pentru deprecierea clienţilor dovedesc nu numai dorinţa de mobilizare de resurse suplimentare la bugetul statului, ci şi o anumită lipsă de cunoaştere (sau mai degrabă de recunoaştere) a comportamentelor dintr-un mediu comercial normal (şi cu atît mai mult pe cele din mediul anormal din ţara noastră). În ţări în care experienţa din domeniile contabil, fiscal, statistic, comercial este mai veche, regimul acestui tip de provizioane este diferit în sensul ca se ajunge pînă la acceptarea ca deductibile a unor provizioane pentru deprecierea creanţelor într-un anumit procent din cifra de afaceri sau din totalul creanţelor. În

38. Se poate aprecia că sumele corespunzătoare creanţelor trecute la pierderi rezultă dintr-un fapt excepţional sau cel puţin o parte din pierderile din creanţe trebuie trecută pe cheltuieli excepţionale şi o parte pe cheltuieli de exploatare. Aceasta din urmă se poate stabili statistic, ca o pondere medie a pierderilor din creanţele de exploatare, pe operioadă de cîţiva ani. (Fayel, A., Pernot, D., *Comptabilité générale de l'entreprise*, 6ème édition, Clet, Paris, 1990, p. 269.)
39. Vezi din nou cadrul general al IASC şi planul de conturi general emis ca urmare a alinierii la acest cadru: conturile de venituri şi cheltuieli excepţionale dispar.

Scanned with OKEN Scanner

Italia, de exemplu, provizioanele pentru deprecierea creanţelor clienţi sînt deductibile, cu condiţia să nu depăşească 0,5% din valoarea nominală a creanţelor comerciale[40].

B. Diferenţele de curs valutar aferente creanţelor şi datoriilor în devize existente în bilanţ la sfîrşitul exerciţiului pot fi favorabile sau nefavorabile. Conform principiului prudenţei, diferenţele favorabile nu influenţează rezultatul (constatîndu-se numai diferenţe de conversie – pasiv, în bilanţ), în timp ce diferenţele nefavorabile impun constituirea de provizioane (odată cu constatarea, în bilanţ, a diferenţelor de conversie – activ). Atunci cînd poziţia valutară a firmei este echilibrată, adică atunci cînd, de exemplu, o întreprindere derulează operaţiuni de acoperire a riscului valutar, asimetria specifică principiului prudenţei poate să ne îndepărteze de imaginea fidelă pe care trebuie să o ofere contabilitatea. O derogare de la regula de prudenţă ar fi aici de dorit, în sensul constituirii de provizioane doar dacă pierderea probabilă depăşeşte cîştigul probabil şi numai la nivelul diferenţei dintre aceste două mărimi. Regula fiscală acceptă ca deductibilă, la închiderea exerciţiului, tocmai această pierdere netă, definită în Hotărîrea 335/16.05.1995 republicată ca „diferenţă între sumele înregistrate în contul de conversie activ şi cele înregistrate în contul de conversie pasiv". Considerăm că, în acest caz, regula fiscală satisface mai bine obiectivul de imagine fidelă decît regula contabilă şi că este o situaţie în care trebuie să se manifeste, din partea contribuabilului, flexibilitate în aplicarea principiilor contabile.

Exemplul 2.3.1.2.

La 31.12.1998, întreprinderea are următoarele creanţe şi datorii exprimate în devize:

- creanţă faţă de clientul D, înregistrată în contul 411/D „Clienţi, analitic D", în valoare de 5.000 USD; la data apariţiei creanţei, cursul de schimb era de 8.100 lei/USD;
- creanţă faţă de clientul M, înregistrată în contul 411/M „Clienţi, analitic M", în valoare de 10.000 DEM; la data apariţiei creanţei, cursul de schimb era de 5.035 lei/DEM;
- creanţă faţă de clientul I, înregistrată în contul 416/I „Clienţi incerţi, analitic I", în valoare de 4.500 FRF la data apariţiei creanţei, cursul de schimb era de 1.650 lei/FRF;
- datorie faţă de furnizorul U, înregistrată în contul 401/U „Furnizori, analitic U", în valoare de 10.000 USD; la data apariţiei datoriei, cursul de schimb era de 8.200 lei/USD;
- datorie faţă de furnizorul E, înregistrată în contul 404/E „Furnizori de imobilizări, analitic E", în valoare de 25.000 FRF; la data apariţiei datoriei, cursul de schimb era de 1.600 lei/FRF;
- datorie în devize faţă de bancă, reprezentînd un credit pe termen lung, înregistrată în contul 162 „Credite bancare pe termen mediu şi lung", în valoare de 20.000 USD; la data apariţiei datoriei, cursul de schimb era de 8.500 lei/USD;

La 31.12.1998, cursurile de referinţă publicate de BNR sînt de 10.847 lei/USD, 6.477 lei/DEM şi 1.932 lei/FRF.

În vederea întocmirii bilanţului, întreprinderea va exprima creanţele şi datoriile în devize la cursul de la data închiderii exerciţiului, ceea ce va conduce la apariţia de diferenţe de conversie-activ (cele nefavorabile) şi diferenţe de conversie-pasiv (pentru cele favorabile). Regula contabilă este ca pentru diferenţele nefavorabile să se constituie

40. Zambon, S., „L'Italie", în Raffournier, B., Haller, A., Walton, P, *op. cit.*, p. 190.

Scanned with OKEN Scanner

provizioane, prin includerea pe cheltuieli, în timp ce diferenţele favorabile, chiar dacă sînt mai mari decît cele nefavorabile, nu se vor reflecta în rezultatul perioadei. Aceasta este o consecinţă a importanţei date principiului prudenţei în sistemele contabile din care s-au inspirat normalizatorii români. Există însă şi ţări în care diferenţele favorabile se trec şi ele la rezultate. În cazul nostru, diferenţele de conversie se prezintă după cum urmează:

Contul de creanţă sau de datorie	Suma în devize	Cursul de schimb istoric (lei/um)	Cursul de schimb la 31.12.1997	Diferenţe de conversie (lei)	
				favorabile	nefavorabile
411/D	5.000 USD	8.100	10.747	13.232.000	-
411/M	10.000 DEM	5.035	6.477	14.420.000	-
416/I	4.500 FRF	1.650	1.932	1.269.000	-
401/U	10.000 USD	8.200	10.747	-	25.470.000
404/E	25.000 FRF	1.600	1.932	-	8.375.000
162	20.000 USD	8.500	10.747	-	44.940.000
Total				28.921.000	78.785.000

În contabilitate se vor face înregistrările:

- pentru diferenţele de conversie favorabile:

%	=	477	-	28.921.000
411/D		Diferenţe de	13.232.000	
411/M		conversie - pasiv	14.420.000	
416/I			1.269.000	

- pentru diferenţele de conversie nefavorabile:

476	=	%	78.785.000	-
Diferenţe de		401/U		25.470.000
conversie - activ		404/E		8.375.000
		162		44.940.000

- constituirea provizioanelor pentru pierderi din diferenţe de curs valutar, la nivelul sumei din contul de conversie-activ, mai puţin suma din contul de conversie - pasiv: 78.785.000 - 28.921.000 = 49.864.000 lei[41]:

686	=	1514	21.850.000	21.850.000
Cheltuieli financiare		Provizioane pentru		
cu provizioanele		pierderi din diferenţe		
		de curs valutar		

41. Considerăm, aşa cum am spus mai sus, că această sumă reflectă mai bine realitatea economică a întreprinderii şi ne permitem să facem o derogare de la principiul prudenţei care ne-ar fi sugerat să înregistrăm la provizioane diferenţele de conversie - activ, fără să le diminuăm cu diferenţele de conversie - pasiv, adică 78.785.000 lei. Nu credem ca cenzorii sau auditorii au ceva împotriva acestei derogări de bun simt de la principiul prudenţei, mai ales în condiţiile în care întreprinderea derulează, aşa cum am mai spus, eventuale operaţiuni de acoperire a riscului valutar. Dacă diferenţele favorabile erau mai mari sau egale cu cele nefavorabile, atunci nu s-ar fi înregistrat nimic în contul de provizioane.

Scanned with OKEN Scanner

Şi din punct de vedere fiscal, pierderile din diferenţe de curs valutar constatate mai sus sînt deductibile în limita pierderii nete adică tot 49.864.000 lei.

În planul de conturi emis de Ministerul Finanţelor în vederea alinierii la normele internaţionale, contul 1514 nu mai apare în mod explicit. Să fie oare un semn că în România se va adopta poziţia IASC care prevede influenţarea directă a rezultatului[42] cu diferenţele (favorabile sau nefavorabile) aferente creanţelor şi datoriilor exprimate în devize şi existente la sfîrşitul anului? Soluţia pare să răspundă mai bine noului principiu al prevalenţei economicului asupra aparenţei juridice, chiar dacă se lasă puţin deoparte regula prudenţei. Rămîne să aflăm opţiunea organismului care se ocupă cu normalizarea în România, atunci cînd va stabili cum va adapta IAS-urile la situaţia din România. În orice caz, deoarece normele armonizate nu vor fi obligatorii pentru toate întreprinderile[43], riscăm să ajungem la o contabilitate cu două viteze.

C. Riscul ca în perioada de garanţie a bunurilor livrate să apară defecţiuni care să necesite cheltuieli cu remedierea trebuie avut în vedere atunci cînd se vînd astfel de bunuri. În această situaţie, regula fiscală vine şi completează în mod fericit principiile contabile (al prudenţei şi al independenţei exerciţiilor), admiţînd deductibilitatea cheltuielilor care se estimează că vor fi efectuate în perioada de garanţie, în luna în care are loc livrarea bunurilor sau facturarea serviciilor ori a lucrărilor. Se reuşeşte, astfel, într-o mai mare măsură, să se pună faţă în faţă veniturile cu cheltuielile care le-au generat, adică eforturile cu efectele corespunzătoare. Constituirea provizioanelor pentru garanţii acordate clienţilor se face lunar, la nivelul cotelor prevăzute în contractele încheiate, dar nu mai mult decît cota medie realizată în exerciţiul financiar precedent. Pentru lucrările de construcţii care necesită garanţii de bună execuţie, astfel de provizioane se constituie tot lunar, dar numai cu condiţia reflectării în contabilitate, la venituri, a valorii lucrărilor executate şi confirmate de beneficiar, pe baza situaţiilor de lucrări. Sîntem aici într-o situaţie în care, prin regula fiscală, se confirmă principiul contabil al conectării veniturilor cu cheltuielile.

Exemplul 2.3.1.3.

Presupunem că în exerciţiul 1998 întreprinderea a efectuat cheltuieli cu reparaţiile în perioada de garanţie a bunurilor vîndute în valoare de 13 milioane lei, la un total vînzări din bunurile respective de 350 milioane lei. Astfel, determinăm cota medie din exerciţiul precedent care să ne arate limitele în care putem constitui provizioane pentru garanţii acordate clienţilor în fiecare lună din exerciţiul curent: 13 / 350 = 0,0371. În luna februarie 1998, vînzările de bunuri pentru care s-au acordat garanţii sînt de 46 milioane lei, astfel încît la sfîrşitul lunii, întreprinderea poate constitui provizioane deductibile de 46.000.000 × 0,0371 = 1.706.600 lei:

6813 Cheltuieli de exploatare cu provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	=	1512 Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor	1.706.600	1.706.600

42. Vezi Raffournier, B., *Les normes comptables internationale (IAS)*, Economica, Paris, 1996, p. 259.
43. Vezi introducerea la *Reglementările contabile armonizate...*, pp. 13-14.

Scanned with OKEN Scanner

Una din problemele care ar putea să apară în legătură cu aceste provizioane este urmărirea lor după constituire. Se poate face o urmărire globală, cu diminuarea lor pe măsură ce se efectuează lucrări de reparaţii şi pe măsură ce expiră perioada de garanţie. S-ar mai putea, de asemenea, organiza o urmărire a garanţiilor acordate în fiecare lună pentru a şti data la care se vor anula datorită expirării şi pentru a şti în ce raport se află provizioanele cu cheltuielile efective făcute în perioada de garanţie pentru fiecare lot lunar de bunuri vîndute.

Tot în Hotărîrea 335/16.05.1995 republicată se admit constituirea şi deductibilitatea provizioanelor specifice de risc pentru societăţile bancare, potrivit normelor Băncii Naţionale a României. Astfel, pe lîngă fondul de risc constituit la soldul creditelor acordate, societăţile bancare pot constitui provizioane specifice de risc pentru următoarele categorii de credite, inclusiv dobînzile aferente lor:

- credite „pierdere", în limita a 100% din soldul acestora;
- credite „îndoielnice", în limita a 50% din soldul acestora;
- credite „substandard", în limita a 20% din soldul acestora;
- credite „în observaţie", în limita a 5% din soldul acestora.

Pentru constituirea acestor provizioane, soldul creditelor acordate fiecărui debitor se diminuează cu valoarea garanţiilor, ipotecilor şi a depozitelor băneşti gajate.

Pe plan internaţional se constată o mare varietate a practicilor contabile şi a tratamentelor fiscale legate de principiul prudenţei. În Germania şi Elveţia, de exemplu, contabilii dau dovadă de o prudenţă uneori exagerată şi care conduce chiar la crearea de rezerve latente sau ascunse. Această situaţie este generată de faptul că metodele contabile (de evaluare, de amortizare, de constituire a provizioanelor) sînt alese astfel încît se ajunge, din cauza prudenţei, la o subevaluare sistematică a activelor şi la supraevaluarea datoriilor. La polul opus se situează Marea Britanie, unde constituirea provizioanelor se face mai greu datorită lipsei de consecinţe fiscale şi dorinţei de maximizare a rezultatului contabil care predomină aici.

2.3.2. *Implicaţii fiscale ale independenţei exerciţiilor*

Viaţa întreprinderii este împărţită, din punct de vedere contabil, în perioade de timp egale (de cele mai multe ori de cîte 12 luni), numite exerciţii contabile. În România exerciţiul contabil şi cel fiscal încep la 1 ianuarie şi se termină la 31 decembrie. La sfîrşitul fiecărui exerciţiu este obligatorie punerea în evidenţă a situaţiei financiare, a patrimoniului şi a rezultatelor. Trebuie subliniat caracterul artificial al acestei împărţiri[44], deoarece operaţiunile care dau conţinut întreprinderii se desfăşoară şi se succed fără întrerupere. De aici şi problema, uneori, deosebit de spinoasă a stabilirii exerciţiului căruia îi aparţine un fapt contabil.

Profitul fiscal sau profitul impozabil este beneficiul realizat de întreprindere în cursul perioadei de gestiune. În România, conform legii nr. 73/12.07.1996, profitul impozabil se calculează şi se evidenţiază lunar, cumulat de la începutul anului (chiar dacă plata lui are loc trimestrial). Consecinţa acestei prevederi legale, în planul tehnicii contabile, este că în fiecare lună trebuie puse faţă în faţă eforturile cu efectele corespunzătoare. Atunci

44. Pham, D., *op.cit*, p. 2230.

Scanned with OKEN Scanner

cînd acest deziderat nu poate fi îndeplinit, cheltuielile şi, respectiv, veniturile primesc un alt tratament. Astfel, cheltuielile calculate, precum şi cheltuielile care se înregistrează mai rar, dar care se referă şi la alte perioade trebuie împărţite astfel încît să fie luate în calculul rezultatului lunilor în care se produc efectele lor, după cum şi veniturile trebuie să aparţină lunii în care se fac eforturile pentru obţinerea lor. Legea nr. 73/12.07.1996, care reglementează din punct de vedere fiscal această materie stipulează că „pentru determinarea profitului impozabil, cheltuielile sînt deductibile numai dacă sînt aferente veniturilor". Astfel, principial, regula fiscală nu diferă de regula contabilă. Există însă şi excepţii care se referă de exemplu la provizioane şi la deductibilitatea lor (vezi mai sus). Legea amintită întăreşte prevederile Hotărîrii nr. 335/1995 (citată mai sus), stabilind faptul că sînt cheltuieli nedeductibile „sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea rezervelor şi provizioanelor peste limita legală...". Aşadar, nici o altă categorie de provizioane decît cele prevăzute în hotărîrea 335 la care se adaugă posibilele provizioane reglementate şi provizioanele pentru refacerea terenurilor nu este deductibilă şi, deci, nici provizioanele pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii. Or, regula contabilă precizează că aceste provizioane se referă la „cheltuielile cu reparaţiile capitale eşalonate, potrivit programului, pe mai multe perioade, precum şi cheltuielile cu reparaţiile curente, reviziile tehnice şi alte cheltuieli la unităţile sezoniere şi parţial sezoniere."[45] Constituirea provizioanelor pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii se face **înainte** de efectuarea reparaţiilor pe care le anticipează. Raţionamentul contabil care conduçe la acest tratament este cel potrivit căruia de rezultatele cheltuielilor cu reparaţiile nu beneficiază numai exerciţiul (sau perioada) în care se realizează efectiv aceste cheltuieli, ci şi alte exerciţii (sau perioade). Astfel, resursa pentru acoperirea acestor cheltuieli se constituie începînd cu momentul din care putem fi siguri că ele sînt necesare şi vor fi efectuate, singura necunoscută fiind valoarea lor exactă. Rezultatul contabil al exerciţiilor (lunilor) anterioare efectuării cheltuielilor este influenţat, în acest mod, cu o parte din aceste cheltuieli. Din punct de vedere fiscal, aşa cum am văzut mai sus, nu se acceptă deductibilitatea lor fiscală, ea fiind posibilă în momentul efectuării cheltuielilor sau, eventual, ulterior prin mecanismul cheltuielilor anticipate.

Aşadar, putem spune că intervenţia fiscalităţii distorsionează, într-o anumită măsură, aplicarea în contabilitate a principiului independenţei exerciţiilor şi că, în orice caz, în fiscalitate, aplicarea acestui principiu se face cu o anumita inconsecvenţă.

2.3.3. *Reguli fiscale şi cost istoric*

Preluînd recomandările directivelor europene şi profitînd de experienţa ţărilor occidentale (îndeosebi Franţa) în domeniu, normalizatorii români au reiterat în reglementările contabile, principiul costului istoric (acest principiu poate fi regăsit şi în doctrina şi practica de specialitate dinainte de 1994) precizînd că „la data intrării în patrimoniu, bunurile se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, numită şi valoare contabilă..."[46] şi „la data ieşirii din patrimoniu sau la darea în consum, bunurile se evaluează şi se scad din gestiune la valoarea lor de intrare"[47]. Începînd, timid, cu 1999

45. Ministerul Finanţelor, *Sistemul contabil al agenţilor economici*, Ed. Economică, Bucureşti, 1994, p. 26.
46. *Idem*, p. 20.
47. *Idem*, p. 21.

Scanned with OKEN Scanner

şi, din ce în ce mai intens, din 2000, armonizarea şi cu normele contabile internaţionale va aduce unele modificări, în sensul că apare posibilitatea aplicării unor tratamente contabile alternative vizînd îndeosebi costul istoric[48].

Putem defini principiul costurilor istorice drept cel potrivit căruia elementele patrimoniale se evaluează, la intrarea în perimetrul contabil, la valoarea de intrare şi rămîn, în contul de gestionare, evaluate la acest nivel pînă la ieşirea lor din patrimoniu (cu excepţia aplicării unui tratament alternativ, de exemplu reevaluarea). În planul tehnicii contabile, acest principiu se traduce prin regula generală binecunoscută potrivit căreia în debitul şi în creditul conturilor, înregistrările se fac la acelaşi nivel de preţ. Această obligaţie a păstrării în contabilitate a valorii de intrare (numită şi valoare contabilă sau cost istoric) are drept consecinţă intervenţia conturilor rectificative (amortizări şi provizioane) atunci cînd, la inventariere, se constată deprecieri reversibile sau definitive. De asemenea, dacă, la intrare, în contul de gestionare, înregistrarea se face la un nivel diferit de valoarea de intrare reală (la costuri prestabilite), atunci costul istoric se recompune cu ajutorul conturilor de regularizare.

Implicaţiile fiscale ale principiului costului istoric pot fi puse în evidenţă dacă cercetăm conţinutul acestei valori de intrare. De regulă, valoarea contabilă se compune din elemente printre care se regăsesc şi cheltuieli, în sens contabil, adică sume care au fost înregistrate sau care puteau fi înregistrate în conturile din clasa 6. Or, în fiscalitate, cînd spunem cheltuieli, ne interesează imediat deductibilitatea lor – ponderea şi momentul de realizare ale acesteia.

Deoarece un obiectiv al gestiunii fiscale a întreprinderii este diminuarea sarcinii fiscale sau, dacă aceasta nu este posibilă, amînarea ei în timp, atunci putem să ne propunem ca, la intrarea în patrimoniu, o parte cît mai mare din cheltuielile care pot fi cuprinse în valoarea de intrare să fie deductibilă imediat şi integral, prin considerarea lor ca fiind cheltuieli ale perioadei. Includerea lor în cost ar însemna amînarea acestei deductibilităţi pînă la ieşirea din patrimoniu (în cazul stocurilor) şi, respectiv, pînă la înregistrarea amortizării, în cazul imobilizărilor (vezi şi par. 3.2.1. şi 3.3.).

2.3.4. *Continuitatea activităţii şi perspectiva fiscală*

În viaţa unui organism economic, continuitatea activităţii este considerată „normalul". Aceasta legitimează, la întocmirea documentelor de sinteză, aplicarea unor metode şi reguli precum: repartizarea cheltuielilor pe mai multe exerciţii, amortizările şi provizioanele, reportul deficitelor. Lipsa continuităţii reprezintă, în mod evident, excepţia în viaţa oricărei organizaţii şi se concretizează în dizolvare urmată de lichidare. Ea presupune şi regîndirea metodelor de evaluare folosite pînă atunci, cu influenţe evidente asupra patrimoniului, rezultatelor şi situaţiei financiare. Perspectiva fiscală se modifică şi ea, obligaţiile fiscale îmbrăcînd forme specifice. Pentru o tratare mai detaliată a acestei probleme, vezi capitolul 8.

---

48. Vezi din nou *Reglementările contabile armonizate...*, p. 37.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 3

POSIBILITĂŢI DE UTILIZARE A INFORMAŢIILOR CONTABILITĂŢII ÎN GESTIUNEA FISCALĂ A ÎNTREPRINDERII

Am menţionat deja că în gestiunea fiscală a întreprinderii sîntem adeseori puşi în situaţia de a alege dintre mai multe metode pe cea optimă pentru tratarea unei probleme particulare. Avînd în vedere obiectivele gestiunii fiscale şi oprindu-ne la implicaţiile alegerilor făcute în diferite situaţii, vom descoperi că nici contabilitatea nu este atît de neutră pe cît ne-am dori-o. Dacă timpul îi permite, dacă este bine informat şi sigur pe competenţele sale, contabilul poate, cu puţin curaj, să recomande soluţii care să aibă drept consecinţă (printre altele) optimizarea sarcinii fiscale. Preţul plătit pentru eventualul cîştig realizat astfel este o anumită „poluare fiscală" a informaţiei contabile. În aproape toate cazurile de diminuare sau amînare în timp a sarcinii fiscale cea care cîştigă cel mai mult este întreprinderea. Ea mobilizează astfel resurse pentru care nu trebuie să plătească nimic. Dacă analizăm, în continuare, forma juridică a întreprinderii, putem spune că pentru cele individuale sau pentru cele de persoane şi, în general, pentru societăţile închise, în care întreprinzătorul este şi proprietar (sau cel puţin asociat sau acţionar majoritar) interesul proprietarului şi cel al întreprinderii merg în acelaşi sens. Dacă, dimpotrivă, întreprinderea are capitalul deschis, optimizarea sarcinii fiscale ar putea duce la o deteriorare a imaginii sale pe piaţă (mai ales pe piaţa financiară) din cauza profitului mai mic declarat. Ştim că pe acţionari, mai ales atunci cînd sînt minoritari, îi interesează în primul rînd nivelul dividendelor încasate sau sperate şi mai puţin artificiile contabile sau fiscale generatoare de resurse suplimentare pentru întreprindere în detrimentul repartizărilor de profituri. Se poate ajunge chiar pînă la identificarea unui anumit conflict între acţionarii doritori de dividende şi „executivul" întreprinderii interesat, în mod firesc, de menţinerea ei pe piaţă şi de mobilizarea de resurse la un cost cît mai redus. Tehnicile contabile care pot fi utilizate în sensul realizării obiectivelor gestiunii fiscale sau care sînt consecinţa unor reglementări fiscale se pot referi la componente ale capitalurilor, la imobilizări, stocuri sau titluri.

3.1. Implicaţii fiscale în contabilitatea capitalurilor permanente[1]

Capitalurile permanente reprezintă resursele de care întreprinderea dispune pe o perioadă mai mare de un an. Identificarea lor este importantă mai ales din considerente de analiză financiară, unde trebuie să se facă distincţie între capitalurile pe termen lung şi cele pe termen scurt, în vederea determinării unor mărimi precum fondul de rulment,

1. Unele din ideile din paragraful de faţă sînt publicate, cu acelaşi titlu, în *Finanţe, Credit, Contabilitate*, nr. 9/1996, pp. 27-34.

nevoia de fond de rulment sau trezoreria. În literatura de specialitate, atunci cînd se tratează despre capitalurile permanente (proprii şi străine) se au în vedere mai ales componente ale acestora precum capital social, rezerve, prime de emisiune şi, în plus, se insistă asupra unor aspecte de natură financiară sau contabilă şi se pun în evidenţă mai puţin eventualele implicaţii fiscale. Ne propunem, în cele ce urmează, tocmai evidenţierea, pe baza informaţiilor contabilităţii şi nu numai a implicaţiilor fiscale în alegerea structurii de finanţare a întreprinderii, precum şi a laturilor fiscale ale unor elemente precum subvenţiile pentru investiţii, împrumuturile din emisiune de obligaţiuni sau provizioanele reglementate de natura amortizărilor derogatorii.

3.1.1. *Structura de finanţare şi factorul fiscal*

Respectarea unei restricţii simple de echilibru financiar obligă, de regulă, întreprinderea la a asigura un nivel al capitalurilor permanente mai mare decît totalul activului imobilizat. Aceasta înseamnă că atunci cînd se iau decizii de investiţii, finanţarea acestora trebuie să se facă prin mobilizarea de capitaluri permanente. Ştim că acestea se compun din resurse interne şi externe. Resursele interne sînt formate din capacitatea de autofinanţare şi sumele rezultate din vînzarea de active imobilizate, în timp ce resursele externe constau din aporturile de capital la care se pot adăuga împrumuturile pe termen lung[2]. În general, dacă întreprinderea dispune de suficiente resurse interne, atunci în momentul în care va investi (după înfiinţarea sa), nu va apela la resurse externe datorită faptului că acestea au, de regulă, un cost mai mare. Nevoile de investiţii sînt, însă arareori acoperite de resursele interne, astfel încît întreprinderea este nevoită să facă apel la resursele externe.

Opţiunile întreprinderii în materie de finanţare se bazează pe un anumit număr de variabile, printre care fiscalitatea poate juca un rol destul de important, prin influenţa sa asupra costului fiecărei resurse şi prin incidenţa pe care o decizie sau alta o are asupra rezultatului impozabil al întreprinderii[3]. Criteriul principal care va fi avut în vedere la alegerea resurselor de finanţare este rentabilitatea, dublat de sporul de risc generat de recurgerea la o resursă sau la alta. Însă a maximiza rentabilitatea unei întreprinderi nu înseamnă maximizarea ratei contabile a rentabilităţii, ci se concretizează, mai degrabă, în a investi în proiecte ale căror rate de rentabilitate să fie mai mari decît costul capitalului mobilizat pentru finanţarea proiectelor respective[4]. În general, se poate spune că, în condiţiile unui mediu economic normal, întreprinderile privilegiază recurgerea la resurse străine pe termen lung (îndatorare) faţă de creşterile de capital prin noi aporturi ale acţionarilor, datorită efectului de levier (efect de pîrghie financiară[5]) asupra beneficiului care va rămîne la dispoziţia acţionarilor. Nu trebuie însă pierdut din vedere faptul că o pondere mai mare a resurselor străine poate afecta solvabilitatea întreprinderii şi în decizia financiară trebuie integrate, în acelaşi timp, criteriile costului şi rentabilităţii, precum şi cel al solvabilităţii[6].

---

2. Pilverdier-Latreyte, J., *Finance d'entreprise*, 5ème édition, Economica, Paris, 1990, p. 167.
3. Parot, J.-C., „Fiscalité et choix de financement de l'entreprise", în *Encyclopédie de gestion*, vol. III, Ed. Economica, Paris, 1989, p. 1262.
4. Vernimmen, P., *op. cit.*, p. 2140.
5. Stancu, I., *Finanţe*, Ed. Economică, Bucureşti, 1996, pp. 274 şi următoarele.
6. Conso, P., *La gestion financière de l'entreprise*, vol. I, 7ème édition, Dunod, Paris, 1989, p. 256.

Scanned with OKEN Scanner

Efectele fiscalităţii în condiţii de îndatorare se concretizează în faptul că dobînzile reprezintă o cheltuială, de regulă deductibilă, care diminuează impozitul pe profit datorat de întreprindere şi sînt completate şi cu o altă componentă a sarcinii fiscale şi anume impozitul pe dividende pe care întreprinderea trebuie să-l plătească atunci cînd va remunera capitalurile proprii. Acest impozit pe dividende poate fi considerat ca un element suplimentar şi chiar descurajator al costului capitalului propriu. Astfel, dacă o întreprindere are nevoie de capitaluri de 500 milioane lei pe care le poate procura fie de la investitori (ca aport de capital), fie prin împrumuturi şi dacă atît investitorii acţionari, cît şi cei creditori doresc o remunerare netă a capitalurilor lor de 54%, întreprinderea va fi obligată să realizeze profituri după cum urmează:

- în prima variantă, cînd remunerarea se face numai cu dividende, adică 54% × 500 = = 270 mil. lei, profitul net necesar pentru a plăti aceste dividende este de 270/(1–0,1) = = 300 mil. lei, adică profitul brut minim pe care trebuie să-l obţină întreprinderea este de 300/(1 – 0,38) = 483,87 mil. lei.
  În aceste condiţii, întreprinderea poate accepta finanţarea din resurse externe proprii atunci cînd rentabilitatea investiţiei este de cel puţin 483,87/500 = 96,77%.
- în a doua variantă, dobînda de plătit este de 54% × 500 = 270 mil., dar această sumă este o cheltuială deductibilă care generează o economie de impozit de 38% × 270 = = 102,6 mil.

Dacă structura financiară existentă a firmei îi permite să aibă acces la credite, atunci sînt şanse ca şi costul resursei de finanţare să fie mai mic în comparaţie cu atragerea de capitaluri proprii[7].

3.1.2. *Subvenţiile pentru investiţii*

Acestea reprezintă sumele alocate de la bugetul de stat sau din alte surse nerambursabile de care beneficiază întreprinderea, în vederea procurării sau producerii de echipamente ori a altor bunuri de natura imobilizărilor, pentru finanţarea unor activităţi pe termen lung sau a altor cheltuieli de natura investiţiilor[8]. În această categorie se cuprinde şi valoarea bunurilor de natura imobilizărilor primite cu titlu gratuit sau constatate plus la inventariere[9].

Primirea de subvenţii reprezintă pentru întreprindere un cîştig, care conform unui raţionament contabil simplu, ar putea fi înregistrat imediat la venituri. Dacă s-ar proceda astfel, apare posibilitatea ca o parte din cîştigul respectiv, deci o parte din resursa pe care şi-o procură întreprinderea prin primirea subvenţiei, să revină statului sub formă de impozit pe profitul înregistrat ca urmare a înregistrării subvenţiei la venituri. Înregistrarea subvenţiei pentru investiţii într-un cont de resurse permanente[10] este deci, în parte, justificată de acest aspect de natură fiscală. Această problemă nu se pune în cazul celorlalte subvenţii pe care le poate primi întreprinderea (subvenţii de exploatare), al

---

7. Este evident că acest raţionament trebuie completat cu analiza în termeni de fluxuri de trezorerie.
8. Vezi şi Ristea, M., *Contabilitatea între fiscal şi gestionar*, Tribuna economică, Bucureşti, 1998, pp. 96-97.
9. Ministerul Finanţelor, *Noile reglementări privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale*, Ed. Economică, Bucureşti, 1994, p. 25.
10. Este vorba de resurse cu destinaţie specială.

Scanned with OKEN Scanner

căror scop este însăşi acoperirea unei pierderi[11], deci, în principiu, nu apare profit în urma încasării lor. Pe de altă parte, înregistrarea (temporară) a subvenţiilor pentru investiţii la resurse este justificată şi de principiul contabil al independenţei exerciţiilor. Subvenţia se va concretiza, de cele mai multe ori, într-o investiţie, ale cărei efecte asupra cheltuielilor întreprinderii se vor manifesta, în viitor, pe măsura înregistrării amortizării acesteia. Or, principiul independenţei exerciţiilor precizează că este necesar să se pună faţă în faţă eforturile cu efectele corespunzătoare. Cheltuiala înregistrată de întreprindere prin calculul amortizării bunului finanţat prin subvenţii nu corespunde unui efort real al întreprinderii, deci nu ar trebui să influenţeze rezultatul exerciţiului în care se constată. În plus, dacă statul este cel care acordă subvenţia, acesta ar suporta costul subvenţiei de două ori: o dată la acordare şi, a doua oară, pe măsura înregistrării amortizării, prin diminuarea profitului impozabil. Concluzia este că devine necesară anularea efectului amortizării bunului finanţat prin subvenţie asupra rezultatului exerciţiului în care se înregistrează această cheltuială. Această anulare se realizează prin înregistrarea într-un cont de venituri a unei părţi din subvenţia primită şi consemnată anterior la resurse proprii[12], proporţională cu amortizarea trecută pe cheltuieli. Se poate spune că primirea de subvenţii pentru investiţii este neutră în ceea ce priveşte rezultatul fiscal şi această neutralizare este pusă în evidenţă prin jocul conturilor de venituri şi cheltuieli. Raţionamentul prezentat este conform cu regulile contabile şi fiscale româneşti.

Pe plan internaţional se opun două concepţii cu privire la înregistrarea în contabilitate a subvenţiilor pentru investiţii[13]. Conform uneia dintre acestea (abordarea bilanţieră), subvenţiile trebuie înregistrate în bilanţ şi, mai ales, trebuie să rămînă la resurse deoarece ele reprezintă un mijloc de finanţare nerambursabil care nu trebuie să fie considerat un cîştig pentru întreprindere, ci, mai degrabă, un stimulent acordat acesteia. În a doua concepţie (abordarea prin contul de profit şi pierdere), însuşită şi de normele contabile internaţionale, se consideră că subvenţiile trebuie trecute la rezultate pe una sau mai multe perioade. În această abordare există două maniere concrete de realizare a trecerii subvenţiei la rezultate[14]:

- prima variantă propune considerarea subvenţiei ca un fel de venit înregistrat în avans care va fi trecut la veniturile perioadei pe durata de viaţă a bunului finanţat astfel, pe măsura amortizării acestuia; în acest caz, locul subvenţiei este fie la capitaluri (ca orice resursă de finanţare), într-un post specific sau la provizioane pentru riscuri şi cheltuieli, fie la venituri înregistrate în avans[15];
- în a doua variantă, subvenţia este dedusă din valoarea de intrare a activului finanţat astfel – concepţie greu de acceptat într-un sistem dominat de o viziune

11. Ministerul Finanţelor, *Sistemul contabil al agenţilor economici*, Ed. Economică, Bucureşti, 1994, p. 148
12. Trecerea la resurse proprii este justificată şi de caracterul nerambursabil al acestei resurse pe termen lung.
13. Raffournier, B., *Les normes comptables internationales* (IAS), Economica, Paris, 1996, p. 244.
14. Raffournier, B., în lucrarea citată, dă exemple de întreprinderi care, în întocmirea conturilor lor anuale, aplică aceste diferite metode şi fac precizări în consecinţă în anexe.
15. În acest sens, este de remarcat faptul că reglementările armonizate emise de Ministerul Finanţelor lasă subvenţiile pentru investiţii în contul 131 (cont de capitaluri), dar în bilanţ le găsim la „Conturi de regularizare şi asimilate", alături de veniturile înregistrate în avans.

Scanned with OKEN Scanner

patrimonială asupra contabilităţii; această soluţie este recomandată în analiza financiară, datorită dificultăţilor de clasificare a subvenţiilor pentru investiţii:

În România, unele subvenţii primite de întreprinderi de la bugetul statului sînt înregistrate conform abordării bilanţiere, adică sînt trecute la capitaluri proprii (5121=118), de unde nu vor mai fi transferate la venituri[16]. Este vorba, în aceste cazuri, de subvenţii care nu se mai impozitează. Trecerea lor la venituri nu mai este astfel necesară din punct de vedere fiscal şi Ministerul Finanţelor forţează principiul independenţei exerciţiilor, lăsînd întreprinderea să înregistreze la rezultate doar cheltuielile cu amortizarea eventuală a bunurilor procurate din aceste alocaţii. Putem să spunem că, din punct de vedere fiscal, statul dă dovadă de generozitate, acceptînd să suporte atît acordarea subvenţiei, cît şi diminuarea impozitului pe profit cu echivalentul cheltuielii deductibile cu amortizarea bunurilor finanţate prin subvenţie.

Exemplul 3.1.2.1.

O întreprindere înregistrează angajamentul statului de a-i acorda o subvenţie de 24.000.000 lei pentru finanţarea parţială a achiziţiei şi punerii în funcţiune a unui utilaj. Se achiziţionează utilajul, la cost de achiziţie de 35.000.000 lei, TVA 22%. Cheltuielile de montaj şi cu probele tehnologice se ridică la 5.200.000 lei. În urma probelor tehnologice se obţin produse, considerate reziduale, care se valorifică la preţ de vînzare de 3.000.000. Durata normală de funcţionare a mijlocului fix este de 5 ani şi amortizarea lui se face liniar.

Succesiunea de înregistrări din contabilitatea financiară va fi următoarea:

- dreptul de a primi subvenţia de la stat:

445 Subvenţii	=	131 Subvenţii pentru investiţii	24.000.000	24.000.000

- achiziţia utilajului; deoarece acesta necesită montaj şi probe tehnologice, înregistrarea sa se va face la imobilizări în curs:

% 231 Imobilizări necorporale 4426 TVA deductibilă	=	404 Furnizori de imobilizări	- 35.000.000 7.700.000	42.700.000

- primirea efectivă a subvenţiei:

5121 Disponibil la bancă în lei	=	445 Subvenţii	24.000.000	24.000.000

16. Vezi încă o dată Ristea, M., *op. cit.*, pp. 101-102, precum şi OMF nr. 642/17.06.1999 pentru aprobarea precizărilor privind înregistrarea în contabilitatea ordonatorilor principali de credite şi a agenţilor economici a operaţiunilor de finanţare a proiectelor şi programelor de restructurare şi reformă din fondul la dispoziţia guvernului constituit din vărsăminte din privatizare.

Scanned with OKEN Scanner

- achitarea facturii furnizorului:

404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Disponibil la bancă în lei	42.700.000	42.700.000

- cheltuielile cu punerea în funcţiune şi cu probele tehnologice s-au colectat în conturile din clasa 6, după natura lor (materiale consumabile, materii prime, salarii, cheltuieli sociale, uzură, amortizări etc.). Veniturile obţinute din valorificarea produselor rezultate din probele tehnologice au fost şi ele înregistrate în contul de venituri corespunzător (703 „Venituri din vînzarea produselor reziduale"). Costul total al punerii în funcţiune este deci dat de suma cheltuielilor diminuată cu sumele recuperate din valorificarea produselor rezultate din probele tehnologice 5.200.000 – 3.000.000 = 2.200.000 lei. Deci valoarea de intrare a utilajului în categoria de mijloace fixe este egală cu costul de achiziţie plus costul punerii în stare de utilitate, adică 35.000.000 + 2.200.000 = 37.200.000 lei, înregistrat în contabilitate astfel:

212 Mijloace fixe[17]	=	%	37.200.000	–	
		231 Imobilizări în curs		35.000.000	
		722 Venituri din producţia de imobilizări corporale		2.200.000	

Amortizarea anuală se va calcula pe baza unei cote liniare de 100/5 = 20%. Amortizarea anuală este de 37.200.000 × 20% = 7.440.000 lei. Odată cu înregistrarea amortizării se va transfera la venituri şi partea corespunzătoare din subvenţia pentru investiţii reflectată în contul 131. Pentru a stabili această mărime, putem determina ponderea subvenţiei în valoarea de intrare a mijlocului fix (24.000.000/37.200.000 = 0,64516) şi aplicăm această pondere la cheltuiala anuală cu amortizarea. Deci subvenţia pentru investiţii de trecut la venituri anual este 7.440.000 × 0.64516 = 4.800.000 lei. (Aceeaşi mărime se poate determina şi prin împărţirea sumei subvenţiei la numărul de ani de funcţionare ai mijlocului fix 24.000.000/5 = = 4.800.000). În contabilitate se înregistrează:

- amortizarea lunară (7.440.000/12 = 620.000 lei):

6811 Cheltuieli de exploatare cu amortizarea imobilizărilor corporale	=	281 Amortizarea imobilizărilor corporale	620.000	620.000

17. Cu precizarea că reglementările armonizate propun pentru mijloacele fixe, în funcţie de natura lor, conturile 2112 „Construcţii", 212 „Instalaţii tehnice şi maşini" şi 213 „Alte instalaţii, utilaje şi mobilier".

Scanned with OKEN Scanner

– trecerea lunară la venituri a părţii corespunzătoare din subvenţia pentru investiţii:

131 Subvenţii pentru investiţii	=	7727 Subvenţii pentru investiţii virate la venituri[18]	400.000	400.000

În fiecare din lunile în care se amortizează bunul finanţat parţial din subvenţii vom înregistra o cheltuială de 620.000 lei şi un venit de 400.000 lei, adică rezultatul acestor exerciţii va fi influenţat doar cu diferenţa de 620.000 – 400.000 = 220.000 lei, care corespunde într-adevăr efortului propriu al întreprinderii făcut pentru achiziţionarea mijlocului fix (37.200.000 – 24.000.000) / (5 × 12) = 220.000 lei. Această sumă ar afecta rezultatul şi în situaţia adoptării în România a IAS 20, în condiţiile în care s-ar opta pentru diminuarea costului imobilizării cu valoarea subvenţiei pentru investiţii primite: (37.200.000 – 24.000.000)/60 = 220.000 lei.

3.1.3. *Împrumuturile din emisiune de obligaţiuni*

Conform legii[19], societăţile pe acţiuni au posibilitatea de a mobiliza resurse străine pe termen lung prin emisiunea de obligaţiuni. Valoarea totală a împrumutului din emisiune de obligaţiuni nu trebuie să depăşească 3/4 din capitalul social vărsat şi existent conform ultimului bilanţ aprobat. Am văzut că, în anumite situaţii, recurgerea la resurse externe străine poate să genereze un cost mai mic decît mobilizarea de resurse externe proprii; această situaţie este întîlnită atunci cînd dobînda (costul resursei străine) este mai mică decît dividendele aşteptate de acţionari în schimbul aportului lor.

La emisiunea obligaţiunilor, întreprinderea emitentă se poate angaja să ramburseze o sumă mai mare decît cea pe care o încasează efectiv din vînzarea acestora. Diferenţa poate fi numită primă de emisiune (şi uneori primă de rambursare şi, ca orice diferenţă nefavorabilă, va fi inclusă pe cheltuieli deoarece reprezintă o parte a costului resursei străine. Legislaţia fiscală nu limitează în mod explicit deductibilitatea acestor cheltuieli (iimitare posibilă în cazul dobînzilor) şi deci putem presupune că ele sînt integral deductibile în momentul înregistrării. Remunerarea deţinătorilor de obligaţiuni se face deci atît prin dobînzi, calculate periodic, cît şi prin încasarea, la răscumpărarea obligaţiunii, a unei sume mai mari.

Astfel, ar putea fi preferabil ca, atunci cînd se lansează împrumuturi din emisiune de obligaţiuni, să se recurgă la mecanismul primelor de rambursare, prin care se poate evita apariţia de cheltuieli cu dobînzile nedeductibile din punct de vedere fiscal. Se realizează astfel un obiectiv al gestiunii fiscale a întreprinderii.

18. Contul „Venituri din subvenţii pentru investiţii" va primi simbolul 7584, conform planului de conturi general publicat în vol. II al reglementărilor armonizate, p. 38.
19. Legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale.

Scanned with OKEN Scanner

3.1.4. *Provizioanele reglementate de natura amortizărilor derogatorii*

Reglementările fiscale permit aplicarea mai multor regimuri de amortizare: liniară, degresivă cu două variante şi accelerată[20]. Întreprinderea poate să opteze pentru unele din aceste regimuri în scopul de a beneficia de avantajele fiscale corespunzătoare, care se concretizează, de cele mai multe ori, în amînarea în timp a plăţii unei părţi din impozitul pe profit. Dar nu întotdeauna amortizarea fiscală corespunde deprecierii reale a mijlocului fix. În aceste condiţii, dacă în contul de amortizare (281 „Amortizări privind imobilizările corporale") se înregistrează amortizarea fiscală, atunci valoarea de bilanţ a mijlocului fix nu va fi cea reală, nerespectîndu-se principiul imaginii fidele în contabilitate. Pentru a rezolva această problemă, prin care se introduce o neconcordanţă între regula fiscală şi principiul contabil, întreprinderea trebuie să stabilească, mai întîi, regimul de amortizare care aproximează cel mai bine deprecierea reală a mijlocului fix. În creditul contului 281 „Amortizări privind imobilizările corporale" trebuie să se regăsească amortizarea aferentă regimului astfel stabilit. Dacă amortizarea fiscală este diferită de cea determinată conform regimului care constată deprecierea reală, atunci, pentru înregistrarea diferenţei, se va pune în funcţiune mecanismul amortizărilor derogatorii. În bilanţ, mijlocul fix va apare, deci, în activ, la o valoare mai apropiată de valoarea reală (soldul debitor al contului 212 „Mijloace fixe" minus soldul creditor al contului 281 „Amortizări privind imobilizările corporale"). În acelaşi timp, se vor reflecta, în pasiv, corecţiile necesare pentru luarea în calcul a amortizării fiscale, la postul de provizioane reglementate[21], care este considerat un element al capitalurilor permanente. Amortizările derogatorii sînt, aşadar, rezultatul unui compromis care încearcă să pună de acord principiile contabile cu implicaţiile fiscale ale utilizării unor regimuri de amortizare. Calculul amortizărilor derogatorii nu este foarte evident, în măsura în care este destul de greu să se afirme despre o metodă de amortizare că reflectă sau nu deprecierea reală a unui mijloc fix.

Exemplul 3.1.4.1.

O întreprindere a achiziţionat un mijloc fix la cost de achiziţie de 60.000.000 lei şi l-a pus în funcţiune la începutul anului 1996. Durata normală de funcţionare a mijlocului fix a fost de 4 ani, iar întreprinderea îndeplinea condiţiile pentru a aplica regimul de amortizare accelerată. S-a stabilit la nivel de întreprindere că deprecierea reală a bunului este aproximată cel mai bine de amortizarea degresivă. Pentru a beneficia de avantajul fiscal specific amortizării accelerate, întreprinderea aplică acest regim iar diferenţa dintre amortizarea fiscală şi amortizarea reală face obiectul amortizărilor derogatorii.

---

20. Vezi legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, republicată în *Monitorul oficial* nr. 242/31.05.1999.
21. Se apreciază că provizioanele reglementate reprezintă o abdicare transparentă şi formalizată de la principiile şi regulile contabile pentru ca întreprinderea să beneficieze de anumite facilităţi fiscale (Ristea, M., *Contabilitatea între fiscal şi gestionar*, p. 46).

Scanned with OKEN Scanner

Calculele necesare determinării amortizării:

- cota liniară 100/4 = 25%;
- cota degresivă 25% × 1,5 = 37,5%; deoarece durata de funcţionare a mijlocului fix este de 4 ani, nu i se poate aplica decît prima variantă a amortizării degresive (AD1).

Situaţia amortizării se poate prezenta astfel:

Anul	Amortizarea degresivă		Amortizarea accelerată	Amortizări derogatorii (col.3-col.2)
	Valoare rămasă	Amortizare		
0	1	2	3	4
1996	60.000.000	22.500.000	30.000.000	7.500.000
1997	37.500.000	14.062.500	10.000.000	- 4.062.500
1998	23.437.500	11.718.750	10.000.000	- 1.718.750
1999	11.718.750	11.718.750	10.000.000	- 1.718.750
Total	-	60.000.000	60.000.000	-

În contabilitate vom avea:

1. În 1996: - cheltuiala de exploatare cu amortizarea; se înregistrează doar suma corespunzătoare amortizării care constată deprecierea reală, adică amortizării degresive:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizările	=	281 Amortizarea imobilizărilor corporale	22.500.000	22.500.000

- înregistrarea diferenţei de pînă la amortizarea fiscală (cea accelerată), în contul de amortizări derogatorii:

6871 Cheltuieli excepţionale privind amortizările[22]	=	141 Provizioane reglementate (Amortizări derogatorii)	7.500.000	7.500.000

Astfel, în bilanţ mijlocul fix va figura, la sfîrşitul anului 1995, cu suma de 60.000.000 - 22.500.000 = 37.500.000 lei, care aproximează cel mai bine valoarea sa reală. În acelaşi timp, în cheltuielile deductibile ale exerciţiului este înregistrată suma de 22.500.000, la rezultatul de exploatare (deprecierea considerată reală) plus 7.500.000, la cheltuieli excepţionale (un supliment de cheltuială care nu are legătură cu activitatea de exploatare); în total 30.000.000 lei corespunzător amortizării fiscale (accelerată). Se prezintă astfel şi, în contul de profit şi pierdere, o mărime reală a rezultatului de exploatare.

22. Conform reglementărilor contabile amortizate, contul 687 se va intitula „Cheltuieli privind provizioanele reglementate", după cum şi contul 787 se va intitula „Venituri din provizioane reglementate", deoarece va dispărea categoria de cheltuieli excepţionale.

Scanned with OKEN Scanner

2. În 1997 : – cheltuiala de exploatare cu amortizarea ; se înregistrează doar suma corespunzătoare amortizării care constată deprecierea reală, adică amortizării degresive :

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizările	=	281 Amortizarea imobilizărilor corporale	14.062.500	14.062.500

– pentru că amortizarea fiscală este mai mică decît amortizarea considerată reală, cheltuiala înregistrată în contul 6811 va fi adusă la nivelul cheltuielii deductibile prin înregistrarea unui venit egal cu diferenţa astfel :

141 Provizioane reglementate (Amortizări derogatorii)	=	7871 Venituri excepţionale din provizioane reglementate	4.062.500	4.062.500

Se respectă şi aici principiul imaginii fidele a patrimoniului reflectat prin bilanţ şi prin contul de profit şi pierdere, înregistrîndu-se o cheltuială netă deductibilă conform amortizării fiscale.

3. În 1998 : – la cheltuieli de exploatare cu amortizarea se înregistrează din doar suma corespunzătoare amortizării care constată deprecierea reală, adică amortizării degresive. Aceasta devine mai mică decît raportul dintre această valoare rămasă şi numărul de ani rămaşi, deci se trece la amortizarea liniară :

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizările	=	281 Amortizarea imobilizărilor corporale	11.718.750	11.718.750

– pentru că amortizarea fiscală este mai mică decît amortizarea considerată reală, cheltuiala înregistrată în contul 6811 va fi adusă la nivelul cheltuielii deductibile prin înregistrarea unui venit egal cu diferenţa astfel :

141 Provizioane reglementate (Amortizări derogatorii)	=	7871 Venituri excepţionale din provizioane reglementate	1.718.750	1.718.750

4. În 1999 : – cheltuiala de exploatare cu amortizarea ; se înregistrează doar suma corespunzătoare amortizării care constată deprecierea reală, adică amortizării degresive :

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizările	=	281 Amortizarea imobilizărilor corporale	11.718.750	11.718.750

Scanned with OKEN Scanner

– aducerea cheltuielii la nivelul amortizării accelerate:

141 Provizioane reglementate (Amortizări derogatorii)	=	7871 Venituri excepţionale din provizioane reglementate	1.718.750	1.718.750

Astfel, la sfîrşitul perioadei de amortizare, contul 141 se închide.

Amortizările derogatorii (şi provizioanele reglementate, în general) sînt un exemplu tip de artificiu contabil folosit ca urmare a unei norme fiscale[23]. Este evident faptul că posibilitatea acordată de stat întreprinderii de a folosi amortizarea degresivă sau amortizarea accelerată este, în principal, o formă de avantaj fiscal şi că statul condiţionează acordarea acestuia de înregistrarea lui în contabilitate, de unde şi apariţia în bilanţ a resurselor proprii de natura provizioanelor reglementate.

3.1.5. *Impactul fiscal al unor operaţiuni de restructurare în care sînt implicate capitalurile permanente*

Obiectivul de diminuare a sarcinii fiscale se poate realiza şi ca o consecinţă a unor operaţiuni mai complexe de restructurare în care să fie implicate două sau mai multe întreprinderi (care fac sau nu parte din acelaşi grup). Acest tip de operaţiune nu se realizează, de regulă, doar din scopuri fiscale, ci mai degrabă pentru îmbunătăţirea structurii grupului, pentru mărirea mijloacelor de acţiune ale unei întreprinderi ori chiar pentru salvarea de la faliment a unor întreprinderi aflate în situaţii dificile sau pentru ameliorarea structurii ei de finanţare precum şi a imaginii pe piaţă a acesteia. Pentru realizarea de astfel de montaje se poate apela, în cadrul grupurilor sau în afara lor, la recapitalizarea unei filiale de către societatea dominantă sau de către altă componentă a grupului ori de o întreprindere externă, la fuziune, divizare, acordarea de capitaluri sub formă de avansuri, la abandonarea de creanţe ori transferul acestora în acţiuni, la diminuarea capitalului cu pierderile contabile urmată imediat de o creştere a capitalului prin emisiune de noi titluri etc.

Recapitalizarea unei filiale presupune efectuarea de noi aporturi de capital către o filială aflată în dificultate în urma înregistrării de pierderi concretizate şi în deficite fiscale reportabile. În această situaţie, este interesul societăţii mamă să ajute filiala sau să o lichideze, dacă nu mai are nici o şansă ori dacă interesul grupului o cere. În toate cazurile se va urmări şi optimizarea fiscală, în măsura în care este posibilă. Astfel, în urma măririi capitalului filialei, pierderile acesteia vor fi acoperite din capitalurile astfel puse la dispoziţia ei, aşa încît în contabilitate va apărea o situaţie fără pierderi. În acelaşi timp, deficitul fiscal (reportabil) al filialei rămîne intact, urmînd să fie suportat din eventualele profituri viitoare[24]. Dacă ne situăm în cadrul grupurilor de întreprinderi, se

23. Modelele de această natură sînt prezente mai ales în ţările cu contabilitatea conectată la fiscalitate şi nu facem decît să aplicăm raţionamentul la situaţia românească.
24. Acest tip de operaţiune se regăseşte în literatura franceză de specialitate sub denumirea de „coup d'accordéon"; vezi Rollando, G., *Gestion comptable et fiscale des sociétés commerciales*, tome 1, 2ème édition, Economica, Paris, 1993, p. 474 ori Cozian, M., *Les grands principes de fiscalité des entreprises*, 3ème édition, Litec, Paris, 1996, p. 426. Ideea este

Scanned with OKEN Scanner

poate ca filiala să fi fost adusă în situaţia caracterizată de pierderi mari chiar de politica deliberată a grupului, interesat să localizeze în mod optim profiturile. Atunci cînd se doreşte, la o operaţiune de tipul celei prezentate mai sus, să se atragă noi acţionari, după acoperirea pierderilor, se poate chiar schimba numele întreprinderii[25] astfel încît să nu fie grevată de reputaţia de întreprindere în dificultate.

3.2. Aspecte fiscale în gestiunea imobilizărilor

Imobilizările ar putea fi definite ca reprezentînd bunurile şi valorile pe care întreprinderea îşi propune să le folosească pe o perioadă mai mare de timp. Regula contabilă ca şi cea fiscală precizează că perioada de utilitate a bunurilor sau valorilor trebuie să fie de peste un an pentru ca ele să fie considerate imobilizări. Ele au specific faptul că nu-şi schimbă forma în urma procesului de producţie, participă la mai multe cicluri economice şi nu se consumă la prima utilizare, transmiţîndu-şi valoarea în mod treptat, parte cu parte, asupra noilor produse.

Printre categoriile contabile şi fiscale de imobilizări apar însă şi elemente fără valoare de schimb, a căror prezenţă în bilanţ este justificată de aplicarea unor principii contabile, îndeosebi independenţa exerciţiilor, şi acceptarea de către fiscalitate a consecinţelor acestor principii. Astfel, cheltuielile de constituire şi cheltuielile de cercetare-dezvoltare[26], ca imobilizări necorporale, sînt active fictive prin excelenţă şi faptul că apar în bilanţ nu are drept justificare decît repartizarea lor pe mai multe exerciţii, prin intermediul amortizării. De altfel, în reglementările fiscale şi contabile româneşti se prevede amortizarea lor pe o perioada de pînă la cinci ani[27] şi, dintr-un punct de vedere fiscal, dacă întreprinderea obţine rezultate suficiente, este de preferat ca durata lor de amortizare să fie cît mai mică, realizîndu-se astfel deductibilitatea mai rapidă a cheltuielilor respective. Pe de altă parte, considerăm că definirea acestor categorii de cheltuieli (mai ales a celor de cercetare-dezvoltare) ne permite să le „lăsăm" în sarcina perioadei în care sînt angajate, cu deductibilitate fiscală imediată şi integrală. Acelaşi raţionament poate fi aplicat şi programelor informatice, a căror uzură morală este foarte rapidă şi care trebuie înlocuite repede. Normele prevăd şi în acest caz o durată de utilizare care să nu depăşească cinci ani, ceea ce ne permite să optăm pentru o perioadă mai scurtă de amortizare.

Aceste interpretări pot fi acceptate mai ales de întreprinderile care degajează beneficii suficiente, care să acopere cheltuielile respective. Dar, chiar dacă veniturile nu depăşesc cheltuielile, avantajul fiscal rămîne deoarece acestea se vor regăsi într-o pierdere fiscală, care poate fi reportată în exerciţiile următoare. Se satisface, aşadar, obiectivul de amînare în timp a sarcinii fiscale. În plus, în condiţiile unei economii în care inflaţia (şi numai ea)

însuşită şi de autori români, în Feleagă, N., Ionaşcu, I., *Contabilitate financiară*, vol. 2, Ed. Economică, Bucureşti, 1993, p. 117 sau Ristea, M., *Contabilitatea societăţilor comerciale*, C.E.C.C.A.R., Bucureşti, 1995, p. 107.

25. Cozian, M., *op. cit.*, p. 427.
26. În reglementările armonizate, cheltuielile de cercetare nu se mai pot imobiliza, astfel încît contul 203 se va numi „Cheltuieli de dezvoltare".
27. Ministerul Finanţelor, *Noile reglementări privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale*, Ed. Economică, Bucureşti, 1994, p. 11.

Scanned with OKEN Scanner

face ca mediul economic să fie anormal şi în care conflictul acţionar – manager este foarte puţin prezent, amînarea sarcinii fiscale (şi amînarea unor plăţi, în general, fără costuri suplimentare) are efecte din cele mai favorabile asupra situaţiei de trezorerie a întreprinderii şi poate fi considerat ca fiind un obiectiv prioritar.

3.2.1. *Evaluarea şi reevaluarea imobilizărilor*

Dintr-o perspectivă fiscală, este interesant de pus în evidenţă modul în care se face evaluarea imobilizărilor la intrarea în patrimoniu şi implicaţiile asupra gestiunii întreprinderii. Astfel, normele în vigoare[28] precizează ca regulă generală, valabilă şi pentru imobilizări, faptul că evaluarea la intrare se face la valoarea de intrare[29], ia forma costului de achiziţie, în cazul bunurilor cumpărate, a costului de producţie, pentru bunurile produse de întreprindere pentru ea însăşi sau a valorii actuale (sau de utilitate), pentru cele primite cu titlu gratuit. *Valoarea de utilitate* este determinată în funcţie de preţul pieţei şi de utilitatea bunului pentru întreprindere. Această valoare se determină pe baza propunerilor făcute de specialişti şi cu aprobarea consiliului de administraţie al agentului economic. La stabilirea acestei valori actuale (de utilitate) se va ţine seama de valoarea mijloacelor fixe cu caracteristici identice şi de gradul de uzură al mijlocului fix primit. *Costul de achiziţie* este dat de suma dintre preţul de cumpărare şi taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport-aprovizionare şi alte cheltuielile accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate a bunului respectiv. Pentru imobilizări, punerea în stare de utilitate înseamnă inclusiv montajul şi/sau probele tehnologice. *Costul de producţie* al unui bun cuprinde: costul de achiziţie al materiilor prime şi materialelor directe consumate pentru obţinerea bunului respectiv, celelalte cheltuieli directe de producţie, precum şi cota parte din cheltuielile indirecte de producţie determinată raţional ca fiind legată de fabricaţia acestuia. Atunci cînd există reglementări legale exprese, reflectarea în contabilitate a imobilizărilor se face la valoarea de intrare reevaluată.

În cazul sondelor provenite din lucrări de foraj executate pentru explorări şi prospecţiuni geologice, care au dat rezultate şi urmează a fi folosite în scopuri de producţie, valoarea de intrare este obţinută prin înmulţirea numărului de metri ai adîncimii la care se exploatează, cu preţul mediu efectiv realizat pe metru forat, în anul anterior trecerii la categoria mijloace fixe, la sondele de exploatare săpate în condiţii asemănătoare. Pentru animalele de reproducţie, valoarea de intrare este costul de producţie al animalelor pentru carne, la care se adaugă sporuri de preţ în funcţie de categoria biologică.

Din definiţiile date pentru costul de achiziţie şi pentru costul de producţie, ca valori de intrare pentru imobilizări şi cunoscînd faptul că acestea stau la baza calculului amortizării, putem încă o dată să desprindem ideea că este interesant ca în valoarea de intrare să fie incluse cît mai puţine din cheltuielile ocazionate de achiziţia şi punerea în funcţiune a imobilizărilor, cu respectarea reglementărilor legale. Diferenţa de cheltuieli ar rămîne în sarcina perioadei, iar deductibilitatea lor ar fi imediată şi integrală (vezi şi par. 2.3.3.). Dacă aceste cheltuieli ar fi incluse în valoarea contabilă, deductibilitatea lor s-ar amîna,

---

28. Ministerul Finanţelor, *Sistemul contabil al agenţilor economici*, Ed. Economică, Bucureşti, 1994, p. 21.
29. HGR 909/29.12.1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a legii nr. 15/ 1994.

Scanned with OKEN Scanner

devenind efectivă doar la înregistrarea amortizărilor. În plus, amortizarea poate să nu fie deductibilă decît în limita gradului de utilizare al mijloacelor fixe de bază, existînd riscul ca o parte din cheltuielile astfel tratate să se bucure de deductibilitate abia după scoaterea din funcţiune sau să nu mai fie deductibile deloc. De asemenea, dacă scoaterea din funcţiune se face înainte de recuperarea integrală prin amortizare a valorii de intrare, partea nerecuperată este tot nedeductibilă. Prin această opţiune a întreprinderii în domeniul evaluării se realizează nu numai un obiectiv al gestiunii fiscale, ci şi o cerinţă a gestiunii financiare – se recuperează mai repede, prin cheltuieli, o parte din sumele investite.

În normele care reglementează regimul fiscal şi contabil al imobilizărilor[30] se tratează şi problema mijloacelor fixe cumpărate după expirarea duratei normate de funcţionare: pentru acestea, valoarea de intrare este dată de costul de achiziţie iar durata pe care se va face recuperarea acestuia se stabileşte de către o comisie tehnică. Acelaşi tratament se va aplica şi mijloacelor fixe aflate în proprietatea întreprinderii, cărora le-a expirat durata de funcţionare, dar la care se fac lucrări de investiţii în vederea folosirii lor în continuare. Dacă aceste cheltuieli de investiţii se fac înainte de expirarea duratei normate şi au drept consecinţă modernizarea mijloacelor fixe iniţiale, atunci se va putea majora valoarea de intrare a acestora, care se va amortiza pe durata rămasă sau pe o durată obţinută prin majorarea duratei normate cu pînă la 10%.

Un aspect mai puţin principial, dar care corespunde practicilor din economia reală, îl reprezintă posibilitatea care se oferă întreprinderilor de a amortiza investiţii puse parţial în funcţiune şi pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca mijloace fixe. Valoarea de amortizat în acest caz este cea stabilită prin situaţiile de lucrări la data punerii în funcţiune. La terminarea investiţiei şi la trecerea ei în categoria mijloacelor fixe, valoarea de intrare se majorează cu eventualele cheltuieli efectuate între data punerii în funcţiune şi data recepţiei ca mijloc fix. Putem spune că această precizare ajută întreprinderea în sensul că se recuperează, prin includerea pe cheltuieli a amortizării, o parte din sumele investite înainte de data recunoscută pentru recepţia definitivă a unor mijloace fixe.

Inflaţia face ca problema evaluării să se pună atît la intrarea în patrimoniu cît şi pe măsura funcţionării întreprinderii, atunci cînd valoarea reflectată prin conturile de gestionare a imobilizărilor şi pe baza căreia se calculează amortizarea devine complet nesemnificativă în raport cu valoarea reală a bunului şi, mai ales, în raport cu costul de înlocuire al acestuia. De asemenea, amortizarea devine mult mai mică decît suma necesară pentru înlocuirea bunului respectiv. În acelaşi timp, aceste cheltuieli cu amortizarea puse faţă în faţă cu venituri care se actualizează implicit la inflaţie (prin preţurile de vînzare), dau un rezultat neomogen şi, în orice caz, mai mare decît cel real, din care se plătesc impozit pe profit şi, eventual, dividende. Această situaţie conduce la decapitalizarea întreprinderilor care funcţionează în mediul economic românesc, creîndu-le atît dificultăţi de trezorerie, cît şi în găsirea de resurse suplimentare necesare finanţării înlocuirii imobilizărilor. Ordonanţa nr. 70/1994 a Guvernului României[31] a încercat să corecteze această stare de fapt, însă jumătăţile de măsură pe care le foloseşte nu servesc prea mult interesul întreprinderii, iar dificultăţile în calculul profitului impozabil au făcut ca legea nr. 73/12.06.1996 pentru aprobarea ei să renunţe complet la actualizarea la inflaţie a elementelor patrimoniale în vederea determinării impozitului pe profit.

30. Vezi din nou Normele de aplicare a legii nr. 15/1994.
31. În *Monitorul oficial*, partea I, nr. 246/31.08.1994.

Scanned with OKEN Scanner

În contextul citat, nu numai că bilanţul nu reflectă o imagine corectă a realităţii întreprinderii, dar fiscalitatea impune, de pe poziţii de forţă, reguli cu efecte pe termen lung evident nefavorabile pentru ansamblul economiei. Dacă reevaluarea imobilizărilor s-ar face în mod sistematic, în acord cu rata inflaţiei şi cu condiţiile de exploatare ale bunurilor respective, atunci cheltuielile cu amortizarea ar fi mai aproape de realitate şi implicit impozitul pe profit ar fi mai mic. În aceste condiţii însă, întreprinderea ar recupera, prin amortizări, sume mai aproape de valorile necesare pentru înlocuirea imobilizărilor şi s-ar crea, credem, premise pentru îmbunătăţirea activităţii şi obţinerea de profituri suplimentare care, impozitate, să acopere şi nevoile de resurse ale statului. Interesul imediat al acestuia face însă ca problema reevaluării imobilizărilor amortizabile sau nu să fie „uitată" sau să se permită doar reevaluări al căror efect să nu penalizeze imediat încasările la bugetul statului prin diminuarea bazei impozabile (ca o consecinţă a creşterii cheltuielilor cu amortizarea).

Atunci cînd diferenţa dintre valoarea reală a imobilizărilor şi valorile lor nete contabile devine foarte mare şi dacă interesele sale o cer, guvernul emite norme de reevaluare care rezolvă parţial această problemă. Spunem că o rezolvă parţial deoarece normele emise la nivel central, chiar dacă încearcă să fie cît mai cuprinzătoare, nu pot să asigure o reevaluare corectă pentru toate unităţile patrimoniale şi, chiar în cadrul unităţii, nu conduc întotdeauna la valorile cele mai semnificative. În orice caz, autoritatea fiscală resimte reevaluarea, chiar dacă aceasta este pe deplin justificată, ca pe o constrîngere şi încearcă să limiteze consecinţele fiscale ale acesteia, chiar dacă jumătăţile de măsură cu care operează sînt mai mult decît evidente şi ne fac să punem serios la îndoială buna credinţă a iniţiatorului. Un exemplu sugestiv pentru acest mediu îl reprezintă reevaluarea construcţiilor şi terenurilor făcută posibilă de guvern la sfîrşitul anului 1998[32]. Din actul normativ respectiv iese încă o dată în evidenţă faptul că guvernul se interesează mai puţin de întreprinderi şi mai mult de asigurarea, pe orice cale, a unor venituri cît mai mari la buget. Astfel, se permite reevaluarea terenurilor pentru că acestea nu se amortizează, de regulă, şi nu au impact asupra rezultatului fiscal. De asemenea, reevaluarea clădirilor este permisă pentru că noua valoare din contabilitate va constitui bază de calcul pentru impozitul pe clădiri, ceea ce face ca sporul eventual de amortizare care ar diminua impozitul pe profit să fie mai mult decît compensat de resursele suplimentare obţinute la bugetele locale prin sumele mari plătite (nu întotdeauna cu justificare economică) ca impozite pe clădiri. Pentru celelalte categorii de mijloace fixe (echipamente tehnologice, aparate şi instalaţii de măsură, control şi reglare, mijloace de transport, animale şi plantaţii, mobilier etc.) nu este permisă încă o reevaluare pentru că impactul acesteia asupra impozitului pe profit ar fi semnificativ. Întreprinderile sînt lăsate astfel să se decapitalizeze în continuare... Dar ca aproape orice normă cu implicaţii fiscale, hotărîrea privind reevaluarea nu putea să rămînă prea mult timp nemodificată astfel încît, după două luni apare o altă variantă[33] în care reevaluarea pentru clădiri şi terenuri devine opţională. Partea interesantă a acestei ultime norme este că se permite, pentru bunurile citate, reevaluarea anuală, pe baza indicelui de inflaţie aferent fiecărui exerciţiu financiar, în cazul în care creşterea acestuia depăşeşte 5%. Se creează astfel premisele unei reevaluări libere, aşa cum se întîmplă în Franţa, de exemplu.

---

32. Hotărîrea guvernului nr. 983/29.12.1998 privind reevaluarea clădirilor, construcţiilor speciale şi terenurilor, publicată în *Monitorul oficial* nr. 530/31.12.1998.
33. Hotărîrea guvernului nr. 95/18.02.1999 publicată în *Monitorul oficia* nr.750/23.02.1999.

Scanned with OKEN Scanner

O reevaluare implicită este permisă de un alt ordin emis de ministrul finanţelor[34], prin înregistrarea diferenţelor dintre valoarea reală şi valoarea netă contabilă a mijloacelor fixe, cu ocazia fuziunii dintre două sau mai multe întreprinderi[35]. Această soluţie nu este originală, ea fiind aplicată în Spania[36], între anii 1980 şi 1991.

Au apărut periodic (şi probabil că vor mai apărea), cu ocazia închiderii exerciţiului financiar la agenţii economici, norme privind regimul mijloacelor fixe care se referă la tratamentul diferenţelor de curs valutar şi al dobînzilor aferente creditelor în valută plătite sau de plătit în cursul exerciţiului financiar. Este vorba de creditele care au finanţat achiziţia sau producţia de mijloace fixe. Atît pentru 1996 (Hotărîrea Guvernului nr. 104/10.04.1997), cît şi pentru 1997 (Hotărîrea Guvernului nr. 22/23.01.1998) s-a precizat că agenţii economici **puteau** introduce aceste diferenţe nefavorabile[37], ca şi dobînzile corespunzătoare acestor credite în valoarea activelor corporale în cauză. Pentru 1997, s-a mers şi mai departe, admiţîndu-se aplicarea acestei prevederi şi pentru dobînzile bancare aferente investiţiilor finanţate din credite în lei.

Din punct de vedere contabil[38], includerea în valoarea de intrare a dobînzilor plătite sau de plătit la creditele care au finanţat dobîndirea de imobilizări poate fi justificată într-o anumită măsură (reprezintă în fapt, o parte din cheltuielile accesorii pentru procurarea bunului respectiv). Această includere nu poate fi însă generalizată în sensul că modificarea în fiecare an a valorii de intrare a mijlocului fix contravine regulii costului istoric. Dincolo de această justificare contabilă, nu putem să nu constatăm că şi prin această reglementare s-a urmărit satisfacerea unor interese de moment ale statului, doritor de a mobiliza resurse pe orice cale şi indiferent de consecinţele viitoare. Astfel, cheltuielile cu dobînzile, dacă sînt tratate în mod obişnuit rămîn în conturile din clasa 6 şi sînt deductibile imediat şi integral. Dacă, dimpotrivă, ele sînt incluse în valoarea mijlocului fix, atunci deductibilitatea lor este amînată în timp, devenind efectivă pe măsura înregistrării amortizării bunului respectiv. În plus, această deductibilitate poate fi din nou limitată de aplicarea regulii gradului de utilizare a mijloacelor fixe de bază. În aceste condiţii şi avînd din nou în vedere inflaţia specifică mediului economic românesc, întreprinderea nu are nici un interes de a aplica norma în cauză, mai ales că nu este obligatorie (agenţii economici ***pot*** introduce... ; această prevedere ***poate*** fi aplicată...).

Dacă ne oprim asupra diferenţelor de curs valutar, includerea lor în valoarea mijloacelor fixe ar putea fi interpretată ca o încercare de actualizare, de reevaluare implicită a valorii imobilizărilor, dar cu impozitarea diferenţei din cauza faptului că aceasta se concretizează într-o diminuare de cheltuieli. Dar aceste diferenţe nefavorabile se regăsesc oricum în contabilitatea întreprinderii pe cheltuieli (cheltuieli cu provizioanele

---

34. Ordinul ministrului finanţelor nr. 1223/12.06.1998 privind aprobarea precizărilor vizînd reflectarea în contabilitate a operaţiunilor privind fuziunea, dizolvarea şi lichidarea.
35. Vezi şi Sebe, L., Ariton, V., *Contabilitatea şi fiscalitatea operaţiunilor privind fuziunea şi lichidarea societăţilor comerciale*, editat de Tribuna economică, Bucureşti, 1998, p. 46.
36. Giner Inchausti, B., „L'Espagne", în Raffournier, B., Haller, A., Walton, P., *Comptabilite internationale*, Vuibert, Paris, 1997, p. 298.
37. Nici această soluţie nu este originală, ea fiind folosită de întreprinderile spaniole de transport aerian pentru a diminua pierderea contabilă a unor exerciţii (vezi din nou Giner Inchausti, B., *op. cit.*, p. 298).
38. Vezi şi Ristea, M., *Contabilitatea între fiscal şi gestionar*, editat de Tribuna economică, Bucureşti, 1998, pp. 140-153.

Scanned with OKEN Scanner

pentru pierderi de curs valutar) şi sînt deductibile după ce sînt diminuate cu diferenţele favorabile de curs valutar aferente creanţelor şi datoriile exprimate în devize, existente la sfîrşitul exerciţiului. Din punctul de vedere al gestiunii fiscale considerăm că soluţia imobilizării lor poate fi adoptată în condiţiile în care la sfîrşitul exerciţiului nu sînt deductibile decît într-o mică măsură, adică atunci cînd întreprinderea constată diferenţe de conversie-pasiv importante. Altfel s-ar amîna din nou deductibilitatea lor pînă la momentul înregistrării amortizărilor

3.2.2. *Finanţarea imobilizărilor*

Am arătat deja că o restricţie curentă de echilibru financiar impune întreprinderii ca activul imobilizat să fie finanţat de capitaluri permanente, în scopul asigurării unui grad suficient de solvabilitate. Această restricţie se concretizează în necesitatea de a găsi astfel de resurse permanente atunci cînd se fac investiţii (vezi şi par. 3.1.1.). Dacă însă investiţiile, inclusiv cele de înlocuire, sînt inevitabile, autofinanţarea nu este suficientă iar resursele externe costisitoare sau dificil de procurat, atunci întreprinderea poate să apeleze la închirierea de imobilizări, sub diferite forme juridice. Acest tip de operaţiune este cunoscut, în forme simple, de mult timp: sumerienii practicau închirierea de terenuri şi animale cu 3.000 de ani înainte de Hristos[39]. De-a lungul timpului se închiriază mai mult imobile şi terenuri, pînă la începutul erei industriale cînd se trece şi la închirierea de mijloace fixe (vagoane de cale ferată, maşini de produs textile ba chiar aparate de telefon).

Una din variantele închirierii de imobilizări o reprezintă contractul de **leasing**. Leasing-ul este o formulă de finanţare în care închirierea bunurilor este însoţită de opţiunea de cumpărare a acestora, la o anumită dată şi la un preţ prevăzut prin contract.

În finanţe, leasing-ul este definit astfel[40]: o tehnică contractuală de credit pe termen mediu, prin care o societate – numită societate de leasing (locator) – achiziţionează, la cererea unui client (locatar), bunuri de natura imobilizărilor, în scopul de a le da cu chirie clientului respectiv, pentru o durată determinată şi în schimbul plăţii unor redevenţe (chirii). La expirarea contractului, locatarul poate restitui bunul societăţii de leasing, îl poate cumpăra la un preţ (valoare reziduală) fixat prin contract sau poate cere reînnoirea contractului. Astfel, părţile care intervin în cadrul unui contract de leasing sînt locatorul şi locatarul, adăugîndu-se, temporar, şi fabricantul bunului, la începutul operaţiunii financiare. Succesiunea paşilor de parcurs pentru încheierea unui contract de leasing ar putea fi următoarea: o întreprindere (care va deveni locatar) decide să achiziţioneze un mijloc fix, alege furnizorul, tipul echipamentului şi caracteristicile tehnice ale acestuia, negociază modalităţile de livrare, de instalare, de service; după această identificare, întreprinderea caută un finanţator (care va deveni locator) cu care negociază termenii operaţiunii, în principal valoarea chiriilor şi valoarea reziduală. După semnarea contractului, locatorul cumpără bunul şi îl pune la dispoziţia locatarului[41].

---

39. Pecqueur, C., *Le leasing fiscal*, PUF, Paris, 1994, p. 5.
40. Ménard, L., *Dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière*, Institut canadien des comptables agréés, Toronto, Canada, 1994, p. 423.
41. Pecqueur, C., *op. cit.*, p. 9.

Scanned with OKEN Scanner

În România, leasing-ul este reglementat prin Ordonanţa Guvernului nr. 51/28.08.1997 aprobată şi modificată de legea nr. 90/28.04.1998 şi rescrisă prin titlul II al legii nr. 99/26.05.1999. Definiţia operaţiunii de leasing este asemănătoare cu cea enunţată mai sus[42].

În practica specifică se face distincţie între leasing-ul operaţional şi leasing-ul financiar. Normele contabile internaţionale (IAS 17) şi cele britanice (SSAP 21) consideră că separarea dintre cele două categorii de bunuri trebuie să se facă respectînd următorul principiu de bază[43]: dacă locatarul îşi asumă toate riscurile şi dobîndeşte posibilitatea de a-şi însuşi toate beneficiile rezultate din utilizarea bunului, atunci contractul este de leasing financiar. Criteriile cele mai acceptate sînt cele prezentate de norma contabilă americană (SFAS 13) care precizează că un contract de închiriere este leasing financiar dacă, la începutul duratei sale, satisface cel puţin unul dintre următoarele criterii[44]:

- se precizează în contract că, la sfîrşitul duratei sale, se transferă locatarului proprietatea asupra bunului;
- contractul cuprinde o opţiune de cumpărare a bunului la un preţ avantajos;
- durata contractului este egală cu cel puţin 75% din durata de viaţă economică a bunului;
- valoarea actuală a redevenţelor este egală sau depăşeşte 90% din valoarea reală a bunului. Pentru actualizarea redevenţelor se poate folosi rata dobînzii la care s-ar fi putut contracta un credit necesar pentru achiziţia bunului.

Se poate spune că leasing-ul financiar[45] se distinge de leasing-ul operaţional prin mai multe aspecte:

- nu poate fi reziliat, în mod normal, înainte de expirarea termenului prevăzut în contract;
- prin durată şi prin mărimea redevenţelor, se transferă către locatar cea mai mare parte a beneficiilor şi a cheltuielilor legate de proprietatea bunului;

Aceste atribute oferă leasing-ului financiar caracterul de mijloc de finanţare.

Pînă în mai 1999, norma românească nu făcea distincţie între leasing-ul financiar şi cel operaţional. Legea 99/1999 introduce însă această separare, adaptînd criterii împrumutate din practica internaţională. Astfel, **leasing-ul financiar** este operaţiunea de leasing care îndeplineşte una sau mai multe din următoarele condiţii:

- riscurile şi beneficiile aferente dreptului de proprietate trec asupra utilizatorului în momentul încheierii contractului de leasing;
- părţile au prevăzut expres că la expirarea contractului de leasing se transferă utilizatorului dreptul de proprietate asupra bunului;

---

42. În articolul 1 se precizează că prin operaţiunile de leasing o parte, numită finanţator/locator, transmite pe o perioadă determinată dreptul de folosinţă asupra unui bun al cărui proprietar este celeilalte părţi, denumită utilizator, la solicitarea acesteia, contra unei plăţi periodice numite rată de leasing, iar la sfîrşitul perioadei de leasing, locatorul se obligă să respecte dreptul de opţiune al utilizatorului de a cumpăra bunul, de a prelungi contactul de leasing ori de a înceta raporturile contractuale. Utilizatorul are posibilitatea de a opta pentru cumpărarea bunului înainte de sfîrşitul perioadei de leasing, dacă părţile convin astfel.
43. Walton, P., *La comptabilité anglo-saxonne*, La Découverte, Paris, 1996, p. 69.
44. Langot, J., *Comptabilité anglo-saxonne*, Economica, Paris, 1992, p. 159.
45. *Idem.*

Scanned with OKEN Scanner

- utilizatorul poate opta pentru cumpărarea bunului, iar preţul de cumpărare va reprezenta cel mult 50% din valoarea de intrare sau de piaţă pe care acesta o are la data la care opţiunea este exprimată;
- perioada de folosire a bunului în sistem de leasing acoperă cel puţin 75% din durata normată de utilizare a bunului[46], chiar dacă în final dreptul de proprietate nu este transferat.

Leasing-ul operaţional este operaţiunea de leasing care nu îndeplineşte nici una dintre condiţiile enumerate mai sus.

Distincţia dintre cele două forme ale leasing-ului se concretizează în modalităţi diferite de calcul a ratei de leasing şi, mai ales, în mecanisme diferite pentru înregistrarea în contabilitate. Astfel, pentru leasing-ul financiar rata de leasing reprezintă cota parte din valoarea de intrare a bunului[47], la care se adaugă dobînda de leasing (care reprezintă, la rîndul ei, rata medie a dobînzii bancare pe piaţa românească). În acest caz, achiziţiile de mijloace fixe sînt tratate ca investiţii, fiind supuse amortizării. De aici, apare evident caracterul de mijloc de finanţare al contractului de leasing financiar. Pentru leasing-ul operaţional, rata de leasing este stabilită în funcţie de cota de amortizare calculată conform normelor în vigoare la care se adaugă un beneficiu stabilit între părţile contractante.

Unul dintre avantajele leasing-ului ca mijloc de finanţare este că, în ciuda costului ridicat, permite întreprinderii să dobîndească, la sfîrşitul contractului, imobilizări a căror achiziţie va fi fost finanţată (în cazul leasing-ului operaţional) pe seama cheltuielilor de exploatare, sub forma chiriilor plătite locatorului. Aceste cheltuieli sînt, în mod normal, deductibile fiscal imediat şi integral, comparativ cu eventualele amînări în timp ale deductibilităţii cheltuielilor cu amortizările pe care le-am fi înregistrat dacă bunul ar fi fost achiziţionat. De asemenea, plata eşalonată în timp a chiriilor permite locatarului să evite mobilizarea resurselor pe termen lung (proprii sau străine) necesare pentru finanţarea achiziţiilor de bunuri, ceea ce are un efect favorabil asupra capacităţii de îndatorare. Interesul fiscal nu se limitează doar la acest aspect: în măsura în care durata contractului de leasing este, de regulă, mai mică decît durata normală de amortizare a bunului respectiv, chiriile înregistrate în cheltuielile de exploatare pot fi considerate ca amortizare accelerată[48].

O variantă a contractului de închiriere (permisă şi de normele româneşti) o reprezintă operaţiunea de lease-back care constă în vînzarea de către o întreprindere (care va deveni locatar) a unor imobilizări către o societate de leasing (locatorul), urmată de închirierea lor imediată către întreprinderea care le-a cedat. Aceasta este o manieră de procurare a unor disponibilităţi imediate de către locatar, în schimbul plăţii unor redevenţe eşalonate pe durata contractului.

Bunurile mobile introduse în ţară de către utilizatori, persoane fizice sau persoane juridice române, pe baza unor contracte de leasing încheiate cu societăţi de leasing

46. De altfel, contractul de leasing nu se poate încheia pe o perioadă mai mică de un an.
47. Valoarea de intrare a bunului este egală cu valoarea la care acesta a fost dobîndit de finanţator, adică tocmai costul de achiziţie.
48. Parot, J.-C., „Fiscalité et choix de financement de l'entreprise", în *Encyclopédie de gestion*, vol. III, Ed. Economica, Paris, 1989, p. 1266.

Scanned with OKEN Scanner

străine, se încadrează în regimul de admitere temporară, pe toată durata contractului de leasing, cu exonerarea totală de la obligaţia de plată a sumelor aferente drepturilor de import, inclusiv a garanţiilor vamale. Dacă bunurile sînt introduse în ţară de societăţi de leasing, persoane juridice române, în baza unor contracte de leasing încheiate cu utilizatori, persoane fizice sau juridice române, atunci ele se încadrează în regimul vamal de import, cu exceptarea de la plata sumelor aferente tuturor drepturilor de import. În cazul în care utilizatorul achiziţionează aceste bunuri, el va plăti taxa vamală calculată la valoarea reziduală a bunului din momentul încheierii contractului de vînzare-cumpărare, care nu poate fi mai mică de 20% din valoarea de intrare a bunului. La fel se va plăti taxa vamală şi dacă utilizatorul nu şi-a exercitat dreptul de opţiune prevăzut în contract, privind prelungirea termenului contractului sau achiziţia bunului şi acesta nu a fost restituit. În acelaşi timp, sînt exceptate de la plata taxelor vamale şi a TVA subansamblele şi componentele introduse în ţară de societăţile de leasing în scopul producerii de bunuri care vor face obiectul unor contracte de leasing.

Odată semnate şi demarate, contractele de leasing pot face obiectul cedării între întreprinderi, înainte de expirarea duratei prevăzute în contract. În cazul în care bunurile nu au fost înregistrate în bilanţ, cel care achiziţionează un astfel de contract îl înregistrează ca pe o imobilizare necorporală.

Pe plan internaţional, leasing-ul operaţional are acelaşi tratament contabil ca şi cel prevăzut în normele româneşti de pînă la intrarea în vigoare a legii 99/1999, în sensul că nu se înregistrează decît într-un cont în afara bilanţului, furnizîndu-se informaţii suplimentare în anexă. Pentru leasing-ul financiar însă, practicile sînt diferite, după cum predomină orientarea către proprietatea economică sau spre proprietatea juridică. Astfel, pot fi identificate trei variante de înregistrare în conturile individuale:

a) bunurile care fac obiectul contractului de leasing sînt înregistrate în bilanţ, la imobilizări corporale (SUA, Marea Britanie, Belgia, Polonia, Cehia, Rusia, IAS[49] şi, din 1999, şi România[50]);
b) bunurile care fac obiectul contractului de leasing nu se înregistrează în bilanţ, urmînd acelaşi tratament ca la leasing-ul operaţional (Franţa, Italia, Ungaria);
c) în bilanţ se înregistrează dreptul de a folosi aceste bunuri, ca un element de imobilizări necorporale; este cazul Spaniei[51].

În toate cazurile se prezintă informaţii detaliate în anexa la bilanţ.

Primii care şi-au pus problema înregistrării în bilanţ a bunurilor folosite în virtutea unui contract de leasing au fost americanii. Între 1949 şi 1973 au fost propuse, în SUA, mai multe proiecte de normă, iar în 1976 s-a publicat SFAS 13, care impune ca imobilizările care fac obiectul unui contract de leasing financiar (*capital lease*) să figureze în bilanţul locatarului, la imobilizări corporale, urmînd ca, în acelaşi timp, să se

49. Haller, A., Comparaison de traitement comptable de certains éléments particuliers", în *Comptabilité internationale*, Vuibert, Paris, 1997, p. 419.
50. Calculul şi evidenţierea amortizării bunului ce face obiectul contractului se vor efectua, în cazul leasing-ului operaţional de către finanţator, iar în cazul leasing-ului financiar, de către utilizator. Normele privind înregistrarea în contabilitate a operaţiunilor de leasing au fost aprobate prin OMF nr. 686/25.06.1999.
51. Klee, L. et collab. *La comptabilité dans les pays de la C.E.E.*, La Villeguérin Edition, Paris, 1992, p. 231.

Scanned with OKEN Scanner

înscrie în pasiv o datorie de mărime egală[52] (o datorie pe termen lung). Locatorul (societatea de leasing) înregistrează o creanţă imobilizată care înlocuieşte bunul imobilizat dat cu chirie. În aceste condiţii, pe măsură ce se scurge durata contractului, sumele plătite de locatar se consideră a fi, în parte, o rambursare a datoriei înregistrate de acesta în pasivul bilanţului, cealaltă parte fiind tratată ca o dobîndă şi urmînd a fi înregistrată la cheltuieli financiare. Se constată, în acelaşi timp, şi amortizarea bunului care face obiectul contractului[53]. Această soluţie este adoptată în ţările anglo-saxone, dar şi în Belgia, Olanda sau Portugalia, fiind recomandată şi de organismul de normalizare internaţională a contabilităţii (IASC - International Accounting Standard Committee), prin norma sa nr. 17[54]. În alte ţări, chiar dacă această manieră de înregistrare nu este recunoscută pentru conturile individuale, poate fi aplicată în întocmirea conturilor consolidate (cazul Franţei).

La momentul impunerii sale, norma americană (SFAS 13) a fost contestată mai ales de instituţiile financiare (datorită implicaţiilor asupra capacităţii de îndatorare reflectate prin documentele de sinteză), dar ulterior s-au găsit căi de a evita un astfel de tratament, mai ales prin interpretarea criteriilor de definire a leasing-ului financiar. Astfel, multe companii încheie contracte de leasing pe termen scurt, reînnoibile. În acest mod se poate ajunge, de exemplu, la situaţia destul de ciudată ca în bilanţurile unor mari companii aeriene să nu apară nici un avion[55]. În Germania, în lipsa unor dispoziţii legale, doctrina fiscală recomandă soluţia înscrierii în bilanţ, dar doctrina contabilă este rezervată asupra acestui tratament[56].

Interesul înregistrării în bilanţ a bunurilor folosite în cadrul unui contract de leasing este legat mai ales de nevoile de analiză financiară. Astfel, în Franţa – ţară cu o orientare spre conceptul de proprietate juridică – analiştii financiari reintroduc aceste bunuri în bilanţul financiar, pentru a avea o imagine mai realistă asupra structurii financiare a întreprinderii.

Exemplul 3.2.3.1.

O întreprindere are nevoie de un mijloc fix şi decide finanţarea acestuia printr-un contract de leasing. Identifică furnizorul, negociază condiţiile şi contactează o societate de leasing dispusă să finanţeze operaţiunea. Din contract se desprind următoarele informaţii:

- valoarea de intrare (care este cost de achiziţie pentru societatea de leasing) este de 240.000.000 lei care se transformă în USD la cursul de 16.000 lei/ USD; obţinem 15.000 USD[57];
- bunul are o durată de utilizare de 5 ani;
- durata contractului este de doi ani (opt trimestre) şi valoarea reziduală se stabileşte la 4.600 USD;
- valoarea fără TVA a unei rate este de 1.600 USD şi se achită trimestrial.

52. Walton, P., *op. cit.*, p. 32.
53. Langot, J., *op. cit*, p. 160.
54. Raffournier, B., *op. cit.*, p. 198.
55. *Idem*, p. 32.
56. Klee, L. et collab., *op. cit.*, p. 54
57. Am optat pentru exprimarea în USD pentru a scăpa de efectele deprecierii monedei naţionale.

Scanned with OKEN Scanner

Presupunem că la expirarea contractului, utilizatorul nu cumpără bunul. Este vorba de un contract de leasing operaţional, aşa încît în contabilitate înregistrările vor fi[58]:

A) La locator (societatea de leasing):

1. Recepţia bunului:

%	=	404	–	292.800.000
212 Mijloace fixe		Furnizori de imobilizări	240.000.000	
4426 TVA deductibilă			52.800.000	

2. Înregistrarea lunară a amortizării 240.000.000/60 = 4.000.000 lei:

6811 Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	=	281 Amortizarea imobilizărilor corporale	4.000.000	4.000.000

3. Facturarea primei rate de leasing la sfîrşitul primului trimestru, la cursul de schimb de la data facturării (presupunem că prima rată se achită tot la 16.000 lei/USD):

1.600 USD × 16.000 lei/USD = 25.600.000 lei,

la care se adaugă taxa colectată de 5.632.000 lei:

411 Clienţi	=	%	31.232.000	–
		706 Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii[59]		25.600.000
		4427 TVA colectată		5.632.000

4. A doua rată se facturează la 17.000 lei/USD: 1.600 × 17.000 = 27.200.000 lei, plus TVA 5.984.000 lei:

411 Clienţi	=	%	33.184.000	–
		706 Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii		27.200.000
		4427 TVA colectată		5.984.000

58. Cf. OMF 686/1999 care cuprinde normele privind înregistrarea în contabilitate a operaţiunilor de leasing.
59. Conform ordinului citat mai sus, contul 706 poate fi dezvoltat pe analitice în care să se consemneze cît din redevenţă reprezintă amortizare şi cît cîştigul locatorului.

Scanned with OKEN Scanner

B) **La locatar (utilizator)** :

1. Consemnarea într-un cont în afara bilanţului a bunului primit în leasing :

$$1.600 \times 8 \times 16.000 = 12.800 \times 16.000 = 204.800.000 \text{ lei :}$$

8036 Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate			204.800.000	

2. a) Primirea trimestrială a facturii de la locator, înregistrată la cursul de schimb de la data facturării (este vorba aici de înregistrarea primei rate) :

$$1.600 \text{ USD} \times 16.000 \text{ lei/USD} = 25.600.000 \text{ lei,}$$

la care se adaugă taxa deductibilă de 5.632.000 lei :

% 612 Cheltuieli cu redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii[60] 4426 TVA deductibilă	=	401 Furnizori	– 25.600.000 5.632.000	31.232.000

b) plata redevenţei :

401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	31.232.000	31.232.000

c) concomitent se înregistrează diminuarea sumei consemnate în 8036, cu redevenţa

		8036 Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate		25.600.000

3. a) A doua rată se facturează la 17.000 lei/USD, ceea ce înseamnă că suma din 8036 trebuie actualizată. Pentru aceasta, debităm contul 8036 cu 1.600×7 (17.000 – –16.000) = 11.200.000 lei :

8036 Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate			11.200.000	
% 612 Cheltuieli cu redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii 4426 TVA deductibilă	=	401 Furnizori	– 27.200.000 5.984.000	33.184.000

60. Şi contul 612 poate fi dezvoltat în analitice, pe acelaşi criteriu ca 706.

Scanned with OKEN Scanner

b) concomitent se înregistrează diminuarea sumei consemnate în 8036, cu redevenţa plătită :

		8036 Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate	27.200.000	

Dacă societatea de leasing achiziţionează bunul din import, atunci la recepţie nu înregistrează taxă deductibilă şi nici taxe vamale deoarece operaţiunea este scutită de aceste obligaţii. Taxa vamală urmează să fie înregistrată de utilizator, în condiţiile în care optează pentru achiziţia bunului la expirarea contractului, respectiv de locator, dacă opţiunea nu este exercitată şi nu găseşte alt utilizator pentru bunul respectiv. În ambele cazuri, taxa vamală va fi inclusă în costul bunului şi va avea ca bază de calcul valoarea reziduală.

Dacă societatea de leasing este persoană juridică străină, atunci, la plata redevenţei, utilizatorul are obligaţia să reţină impozitul pe redevenţe[61] de 15% din beneficiul stabilit de părţi prin contract sau din toată rata de leasing, dacă prin contract nu se identifică partea de beneficiu. Presupunem că rata de 1.600 USD plătită de locatarul din exemplul de mai sus se achită unei societăţi de leasing din străinătate. Înregistrarea în contabilitate a primei rate se prezintă astfel :

– factura de la locator 1.600 × 16.000 = 27.200.000 lei :

612 Cheltuieli cu redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii	=	401 Furnizori	25.600.000	25.600.000

– taxa deductibilă aferentă „importului" serviciului de leasing : 22% × 25.600.000 = = 5.632.000 lei, datorată bugetului de stat :

4426 TVA deductibilă	=	5121 Conturi la bănci în lei	5.632.000	5.632.000

– impozitul pe redevenţe (ne imaginăm că prin contract nu se prevede partea de profit din aceasta) : 15% × 1.600 × 16.000 lei/USD[62] = 3.840.000 lei :

401 Furnizori	=	446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	3.840.000	3.840.000

61. Conform OG 83/25.08.1998.
62. Transformarea în lei a redevenţei în vederea stabilirii impozitului se face la cursul valutar comunicat de BNR în ziua precedentă celei în care plătitorul a ordonat plata către nerezident (OG 83/1998).

Scanned with OKEN Scanner

446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 Conturi la bănci în lei	3.840.000	3.840.000

- plata locatorului (presupunem că aceasta se realizează tot la cursul de 16.000 lei/USD): 1.360 × 16.000 = 21.760.000 lei:

401 Furnizori	=	5124 Conturi la bănci în devize	21.760.000	21.760.000

Exemplul 3.2.3.2.

Din contractul de leasing încheiat între locator şi utilizator se cunosc următoarele informaţii:

- valoarea de intrare (care este cost de achiziţie pentru societatea de leasing) este de 15.000 USD lei (este vorba tot despre 240.000.000 lei transformaţi în USD la cursul de 16.000 lei/USD), pentru a face calcule semnificative;
- bunul are o durată de utilizare de 5 ani;
- durata contractului este de doi ani (opt trimestre) şi valoarea reziduală se stabileşte la 1.600 USD;
- avans zero;
- valoarea fără TVA a unei rate este de 2.000 USD şi se achită trimestrial (la sfîrşitul trimestrului);
- dobînda folosită de locator pentru stabilirea ratelor este de 3,68% pe trimestru;
- rata trimestrială este de 2.000 USD[63], fără TVA;

Pentru stabilirea ratei constante, am stabilit, mai întîi, valoarea pe care o are de recuperat în cele opt trimestre locatorul, la o rată a actualizării de 3,68% pe trimestru: este vorba despre valoarea de intrare din care am scăzut valoarea reziduală actualizată:

$$15.000 - 1.800 \times \frac{1}{(1+0{,}0368)^{-8}} = 13.651 \text{ USD}$$

Această sumă va fi repartizată pe cele opt trimestre astfel (cu ajutorul formulei anuităţii constante)[64]:

63. Dacă am fi făcut calculele în lei, cu o dobîndă de 75% (este foarte greu totuşi de stabilit o dobîndă la lei care să fie reprezentativă pentru doi ani), rata trimestrială ar fi fost în jur de 60.000.000 lei. Cu calculele făcute în dolari, se ajunge la o indexare implicită a redevenţei, în funcţie de evoluţia cursului de schimb leu/dolar.
64. Aceasta este doar o manieră destul de simplificată de calcul a mărimilor corespunzătoare unui contract de leasing. Pentru detalii şi calcule mai complexe, vezi Raffournier, B., *op.cit.*, pp. 197-203.

Scanned with OKEN Scanner

– în USD, cu rotunjiri –

Trim.	Valoare de recuperat la începutul trimestrului	Rata lunară	Dobînda (col.1 x 3,68%)	Rambursare capital (col.2–col.3)	Capital rămas de încasat (col.1–col.4)
0	1	2	3	4	5
1	13.651	2.000	502	1.498	12.153
2	12.153	2.000	447	1.553	10.600
3	10.600	2.000	390	1.610	8.990
4	8.990	2.000	330	1.670	7.320
5	7.320	2.000	269	1.731	5.589
6	5.589	2.000	205	1.795	3.794
7	3.794	2.000	139	1.861	1.933
8	1.933	2.000	71	1.933	0
–	–	16.000	2.353	13.651	–

Am prezentat toate aceste calcule deoarece din contract se deduce că este vorba despre leasing financiar (se îndeplineşte măcar una din condiţiile prevăzute de lege pentru acest tip de operaţiune[65]).

În contabilitate, vom înregistra:

A) La locator (care este persoană juridică română):

1. Recepţia bunului (cumpărat din ţară) la cost de achiziţie de 240.000.000 lei, TVA 22%:

%	=	404	–	292.800.000
212 Mijloace fixe		Furnizori de imobilizări	240.000.000	
4426 TVA deductibilă			52.800.000	

2. a) Predarea către utilizator a bunului (la valoarea de achiziţie[66]) şi consemnarea dobînzilor de încasat de 2.353 USD x 16.000 lei/USD = 37.648.000 lei:

2672 Împrumuturi acordate pe termen lung	=	212 Mijloace fixe	240.000.000	240.000.000

65. De exemplu, valoarea reziduală la care se va exercita opţiunea de cumpărare de către utilizator este mai mică decît jumătate din valoarea estimată pe care o va avea bunul la data exercitării acestei opţiuni.
66. Această înregistrare a creanţei faţă de utilizator la costul de achiziţie este doar o soluţie care ţine seama de orientarea patrimonială încă dominantă din contabilitatea românească. Într-o concepţie economică (vezi IASC), la creanţe imobilizate s-ar înregistra suma actualizată a încasărilor viitoare generate de contractul de leasing.

Scanned with OKEN Scanner

2678 Dobînzi aferente creanţelor imobilizate	=	472 Venituri înregistrate în avans	37.648.000	37.648.000

b) consemnarea într-un cont în afara bilanţului a bunului predat utilizatorului în cadrul contractului de leasing financiar cu valoarea ratelor de încasat:

16.000 USD × 16.000 lei/USD = 256.000.000 lei:

8038 Alte valori în afara bilanţului[67]			256.000.000	

3. a) La facturarea primei rate de leasing, cursul de schimb este de 17.000 lei/USD şi, conform aceluiaşi ordin al ministrului finanţelor nr. 686/1999, diferenţa rezultată din indexarea ratei (care în cazul nostru este o diferenţă de curs valutar) se înscrie distinct în factură, pe un rînd intitulat „Diferenţe de preţ" şi se vor reflecta, în contabilitatea locatorului în creditul contului 758 „Alte venituri de exploatare", într-un analitic distinct. Sumele de înregistrat sînt de:

1.498 USD × 16.000 lei/USD = 23.968.000 lei în contul 706;

502 USD × 16.000 lei/USD = 8.032.000 în creditul contului 2678,

2.000 × (17.000 – 16.000) = 2.000.000 lei în contul 758 şi 7.480.000 lei în contul 4427:

411 Clienţi	=	% 706 Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii 2678 Dobînzi aferente creanţelor imobilizate 758 Alte venituri de exploatare 4427 TVA colectată	41.480.000	– 23.968.000 8.032.000 2.000.000 7.480.000

b) în acelaşi timp, se trece la venituri dobînda facturată:

472 Venituri înregistrate în avans	=	706 Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii[68]	8.032.000	8.032.000

67. Acest cont se va credita pe măsura facturării ratelor de leasing, astfel încît soldul lui să reflecte valoarea ratelor rămase de încasat.
68. Teoretic, dobînda ar trebui înregistrată la venituri lunar, pe măsură ce trece timpul, dar neavînd factura, ne mulţumim cu înregistrarea ei trimestrială.

Scanned with OKEN Scanner

c) se actualizează suma din contul 8038 cu 16.000 (17.000 – 16.000) = 16.000.000 lei şi se diminuează cu valoarea aferentă primei rate 2.000 × 17.000 = 34.000.000 lei:

8038 Alte valori în afara bilanţului		16.000.000	
	8038 Alte valori în afara bilanţului		34.000.000

d) tot în acelaşi timp cu facturarea se diminuează creanţa înregistrată în 2672 cu cota parte din veniturile facturate şi înregistrate în creditul contului 706. În lipsa unei precizări care să ne permită indexarea şi a sumei din 2672, sîntem nevoiţi să trecem pe cheltuieli doar suma de 1.498 USD × 16.000 lei/USD = 23.968.000 lei[69]:

658 Alte cheltuieli de exploatare	=	2672 Împrumuturi acordate pe termen lung	23.968.000	23.968.000

După ultima rată, conturile 472 şi 2678 şi 8038 se închid şi se consemnează transferul de proprietate către locatar, făcîndu-se factură pentru valoarea reziduală (1.600 USD × cursul de schimb de la acea dată pe care îl presupunem de 24.000 lei/USD) şi descărcîndu-se gestiunea cu ce-a mai rămas din 2672, adică 240.000.000 – 13.651 USD×16.000 lei/USD = = 240.000.000 – 218.416.000 = 21.584.000. Interpretînd schema propusă de normele menţionate, ne putem imagina articolul contabil următor:

411 Clienţi	=	% 2672 Împrumuturi acordate pe termen lung 758 Alte venituri de exploatare 4427 TVA colectată	46.848.000	– 21.584.000 16.816.000 8.448.000

B) La locatar (utilizator):

1. a) Înregistrarea în contabilitate a mijlocului fix primit în cadrul contractului de leasing financiar, odată cu evidenţierea datoriei pe termen lung şi a dobînzii:

212 Mijloace fixe	=	167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate	240.000.000	240.000.000
471 Cheltuieli înregistrate în avans	=	1687 Dobînzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate	37.648.000	37.648.000

69. Ideal ar fi ca 2672 să se debiteze cu diferenţa generată de clauza de indexare, fie prin creditul unui cont de venituri, dar care să nu se impoziteze, fie direct prin creditul unui cont de capitaluri, pentru că altfel se impozitează iar efectul inflaţiei ori al deprecierii monedei naţionale.

Scanned with OKEN Scanner

b) în acelaşi timp se consemnează redevenţele de plată în contul 8036 :

8036 Redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii			256.000.000	

2. Amortizarea lunară[70] a mijlocului fix 240.000.000 30% ×(1/12) = 6.000.000 lei :

6811 Cheltuieli cu amortizările	=	281 Amortizarea imobilizărilor corporale	6.000.000	6.000.000

3. a) Trimestrial, se înregistrează obligaţia de plată a ratelor de leasing, pe baza facturii primite de la locator. Apar şi aici diferenţele datorate modificării cursului de schimb (calculele sînt aceleaşi ca la înregistrarea facturării de către locator) :

% 167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate 1687 Dobînzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate 658 Alte cheltuieli de exploatare[71] 4426 TVA deductibilă	=	404 Furnizori de imobilizări	- 23.968.000 8.032.000 2.000.000 7.480.000	41.480.000

b) în acelaşi timp, se trece la cheltuieli dobînda facturată de locator :

666 Cheltuieli privind dobînzile	=	471 Cheltuieli înregistrate în avans	8.032.000	8.032.000

c) se actualizează suma din contul 8036 cu 16.000 (17.000 – 16.000) = 16.000.000 lei şi se diminuează cu valoarea aferentă primei rate 2.000 × 17.000 = 34.000.000 lei :

8036 Redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii			16.000.000	
		8036 Redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii		34.000.000

70. Ne imaginăm că locatarul amortizează degresiv mijlocul fix respectiv. Deoarece sînt şanse mari ca transferul de proprietate să se realizeze la expirarea contractului, locatarul va amortiza mijlocul fix pe durata de utilizare, care este de cinci ani, cu o cotă degresivă de 100/5 × 1,5 = 30%.
71. Sumele aferente indexării se pot adăuga, la sfîrşitul anului, costului mijlocului fix, prin articolul contabil 212 = 758.

Scanned with OKEN Scanner

4. La expirarea contractului, după achitarea ultimei rate, se primeşte factura pentru valoarea reziduală şi se transferă proprietatea către locator:

%	=	404	–	46.848.000
1672 Alte împrumuturi şi datorii asimilate		Furnizori de imobilizări	21.584.000	
658 Alte cheltuieli de exploatare			16.816.000	
4426 TVA deductibilă			8.448.000	

Sînt valabile şi aici regulile prezentate la leasing-ul operaţional (în exemplul 3.2.3.1.) în legătură cu taxele vamale şi taxa pe valoarea adăugată deductibilă (pentru bunurile importate de societatea de leasing, persoană juridică română), cu TVA şi impozitul pe redevenţe pentru ratele de leasing plătite unui locator, persoană juridică străină.

Date fiind diferenţele de tratament contabil şi fiscal ale leasing-ului dintre diferite ţări, s-au pus la punct montaje financiare care să ofere părţilor implicate în contractul de leasing avantaje, uneori considerabile. Se defineşte, astfel, **leasing-ul fiscal**, în cadrul căruia locatarul poate finanţa dobîndirea unui bun în condiţii de cost mai bune decît cele pe care le-ar putea obţine altfel pe piaţa de capitaluri, în timp ce locatorul îşi remunerează fondurile investite cu o rată a dobînzii superioară celei de pe piaţă. Aceste caracteristici fac din leasing-ul fiscal o tehnică atractivă, dar, în acelaşi timp, dependentă de reglementările fiscale[72].

Apariţia leasing-ului fiscal poate fi localizată la sfîrşitul anilor '60 şi începutul anilor '70, în SUA Societăţile de transporturi feroviare acumulaseră pierderi fiscale reportabile importante datorită investiţiilor mari pe care erau obligate să le facă şi pe care le finanţau prin credite. A apărut astfel ideea de a interpune între aceste întreprinderi şi împrumutători un terţ (locatorul, proprietar al echipamentelor) care să profite de avantajele fiscale specifice şi care să nu-şi asume riscul de neplată din partea locatarului, risc preluat de împrumutători, în schimbul unei garanţii asupra bunului care va fi făcut obiectul contractului. Locatarul beneficiază şi el indirect de amortizarea accelerată sau excepţională practicată de locator, prin intermediul chiriilor pe care le plăteşte. În acelaşi timp, şi companiile producătoare de avioane aflate în concurenţă propun clienţilor lor internaţionali condiţii de finanţare atractive. Operaţiunile de această natură „explodează" la sfîrşitul anilor '80, referindu-se mai ales la nave, material rulant feroviar şi avioane de transport. Pentru constructorii de aeronave, leasing-ul financiar reprezintă, la începutul anilor '90, principalul mijloc de finanţare a vînzărilor[73].

Spre deosebire de leasing-ul clasic care organizează operaţiunea în jurul locatarului şi locatorului, în versiunea fiscală intervin locatarul, investitorul şi împrumutătorii, ca părţi principale. Mai intervin şi intermediari precum şi experţi contabili ori consilieri juridici sau fiscali.

Pentru **investitor** sau investitori, operaţiunile de leasing nu reprezintă, de regulă, decît o activitate secundară, ei creînd cu ocazia încheierii contractului o filială care

72. Pecqueur, C., *op. cit.*, p. 3.
73. *Idem*, p. 7.

Scanned with OKEN Scanner

devine locator şi către care vor fi transmise avantajele fiscale. Rolul investitorului este dublu: pe de o parte, ei vor beneficia de un decalaj în plata impozitelor şi, pe de altă parte, dau filialei pe care o creează ca locator capitaluri proprii egale cu o parte din preţul bunului, diferenţa provenind de la împrumutători sub formă de împrumut pe termen lung.

Împrumutătorii pun la dispoziţia locatorului sume de bani pe termen lung, în general pe toată durata operaţiunii, în timp ce investitorul are posibilitatea de a-şi recupera aportul într-un timp mult mai scurt. Creditul acordat este, de regulă, garantat cu însuşi activul care face obiectul contractului.

Intermediarul apare în condiţiile în care operaţiunile devin din ce în ce mai complexe, rolul său fiind de a propune operaţiunea unui locatar, de a căuta investitori, de a obţine un angajament ferm din partea împrumutătorilor; remunerarea intermediarului este de regulă suportată de locator şi se calculează ca un procent din valoarea bunului.

Motivaţia investitorului de a participa la această structură constă într-o reducere temporară de impozit de care poate beneficia locatorul, datorită pierderilor contabile înregistrate în contabilitatea acestuia, pierderi rezultate din avantajele fiscale legate de proprietatea bunului şi care se transferă, prin mecanismele integrării fiscale, către altă componentă a grupului.

În situaţia cînd locatarul şi locatorul se află localizaţi în ţări în care concepţiile despre proprietate sînt diferite, există, în plus, posibilitatea ca amortizarea să fie înregistrată de două ori: o dată la locator, situat într-o ţară precum Franţa sau Germania unde bunul dat cu chirie rămîne înregistrat în contabilitatea celui care îl deţine de drept şi a doua oară la locatar, situat într-o ţară în care predomină conceptul de proprietate economică, bunul fiind înregistrat în bilanţ în virtutea faptului că este folosit în mod efectiv pentru desfăşurarea activităţii de exploatare. Sîntem astfel, într-o situaţie de înregistrare a unei „deprecieri duble", numită ***double dip***, care apare ori de cîte ori un contract este interpretat din punct de vedere juridic într-o ţară şi din punct de vedere economic în alta. Atunci cînd acest contract este unul de leasing financiar, el permite exportul avantajelor fiscale legate de proprietate sub forma unor chirii mai reduse[74]. Schema poate fi extinsă, incluzînd un număr mai mare de verigi intermediare (din ţări diferite), care să permită înregistrarea amortizării de trei sau chiar de mai multe ori, redevenţele diminuîndu-se corespunzător. În aceste condiţii, în montajele de leasing financiar, se foloseşte adeseori o interfaţă situată într-o ţară în care se recunoaşte proprietatea economică şi care posedă şi o reţea de convenţii fiscale favorabile (ca Olanda, de exemplu).

3.2.3. *Amortizarea imobilizărilor*[75]

În ceea ce priveşte amortizarea imobilizărilor, putem distinge mai multe moduri de abordare:

a) Amortizarea industrială sau tehnică constă în repartizarea cheltuielilor iniţiale de investiţie pe durata probabilă de viaţă a bunului. Această amortizare ar trebui să fie luată în considerare în calculul costului de producţie.

---

74. *Idem*, p. 27.
75. Paragraful reprezintă varianta dezvoltată şi actualizată a unui studiu mai vechi, intitulat „Imobilizările corporale şi amortizarea lor", publicat în *RFFC* nr. 11-12/1995, pp. 17-23.

Scanned with OKEN Scanner

b) Amortizarea fiscală reprezintă o cheltuială recunoscută de fisc ca deductibilă şi care se scade din venituri atunci cînd se determină profitul impozabil. Rata amortizării fiscale este stabilită de către administraţia fiscală (prin tabelul anexă la Normele metodologice de aplicare a legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale modificate prin HG nr.964/23.12.1998).

c) Amortizarea contabilă care trebuie să aprecieze cel mai bine deprecierea reală a imobilizării şi care ar trebui să fie înregistrată în contul de amortizare pentru ca în bilanţ să apară o valoare cît mai reală a bunului respectiv. În România, intervenţia fiscului este de aşa natură încît întreprinderile sînt, de regulă, obligate să înregistreze în contabilitate (în conturile corespunzătoare) doar amortizarea fiscală.

Legea permite amortizarea imobilizărilor corporale precum şi a unor categorii de imobilizări necorporale (cheltuieli de constituire, cheltuieli de cercetare dezvoltare, cheltuieli cu descoperirea de substanţe minerale utile, concesiuni, brevete, alte drepturi şi valori similare, alte imobilizări necorporale, inclusiv programele informatice). Amortizarea capitalului angajat şi imobilizat în active corporale se determină prin aplicarea unei rate de amortizare la valoarea de intrare.

Imobilizările necorporale au un regim particular de amortizare. Astfel, cheltuielile de constituire şi cheltuielile de cercetare-dezvoltare sînt amortizabile pe o perioada care nu poate depăşi 5 ani. Brevetele, licenţele, alte drepturi de proprietate industrială sau comercială sînt amortizabile pe durata prevăzută pentru utilizarea lor. Programele informatice se amortizează pe durata normală de viaţă, dar nu mai mult de 5 ani. Am văzut că apariţia în bilanţ a unor imobilizări necorporale precum cheltuielile de constituire şi cele de cercetare-dezvoltare reprezintă şi o consecinţă a reglementărilor fiscale care oferă posibilitatea repartizării acestor cheltuieli pe o perioadă mai mare de timp; aceste imobilizări sînt de fapt active fictive (ele nu pot fi vîndute, lichiditatea lor fiind practic zero, motiv pentru care apar în partea cea mai de sus a activului bilanţului).

Reglementările fiscale româneşti prevăd trei regimuri de amortizare a imobilizărilor corporale[76]: amortizarea liniară, degresivă şi accelerată.

a. **Amortizarea liniară** se realizează prin includerea uniformă în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, stabilite proporţional cu numărul de ani ai duratei normale de utilizare a mijlocului fix. În aceste condiţii, în fiecare an ar trebui să avem acelaşi volum de cheltuieli cu amortizarea unui mijloc fix.

b. **Amortizarea degresivă** constă în multiplicarea cotelor de amortizare liniară cu unul din următorii coeficienţi: 1,5 pentru o durată normală de viaţă cuprinsă între 2 şi 5 ani; 2 pentru o durată normală de viaţă cuprinsă între 5 şi 10 ani şi 2,5 pentru o durată normală de viaţă de peste 10 ani.

Acest regim este specific unei politici de stimulare a investiţiilor, pentru că permite recuperarea, încă din primii ani, a celei mai mari părţi din capitalurile imobilizate, care la rîndul ei, poate fi reinvestită. Sînt două variante de aplicare a amortizării degresive.

1. Prima varianta (AD1) este conformă cu principiul de bază al amortizării degresive: cheltuiala deductibilă cu amortizarea este determinată, pentru primul an, aplicînd rata degresivă asupra valorii de intrare; pentru anii următori, amortizarea se determină aplicînd aceeaşi rată degresivă asupra

76. Vezi din nou legea nr. 15/1994 republicată.

Scanned with OKEN Scanner

valorii rămase existentă la începutul fiecărui an. Cînd amortizarea astfel calculată devine mai mică decît raportul dintre valoarea rămasă şi numărul de ani de funcţionare rămaşi, se trece la amortizarea liniară.

2. A doua varianta (AD2) ia în calcul influenţa uzurii morale şi permite recuperarea valorii de intrare a imobilizărilor într-o perioada mai mică decît durata normală de utilizare; diferenţa, în ani, este considerată ca fiind tocmai influenţa uzurii morale - nu se mai înregistrează cheltuieli cu amortizarea în această perioadă. AD2 se poate aplica numai la imobilizările intrate după 31.12.1993 şi care au o durată normală de utilizare mai mare de 5 ani. Folosirea AD2 conduce la o serie de modificări ale sistemului de degresivitate prezentat anterior. Pentru determinarea duratei de utilizare aferente uzurii morale trebuie mai întîi stabilită durata de utilizare în care se realizează amortizarea integrală, atît cea degresivă, cît şi cea liniară. Durata de utilizare respectivă se determină în funcţie de durata de utilizare în regim liniar recalculată pe baza cotei medii de amortizare degresivă, prin scăderea acesteia din durata normală de utilizare (conform metodologiei de calcul stabilite de Ministerul Finanţelor).

c. **Amortizarea accelerată** constă în includerea, în primul an de funcţionare, în cheltuielile de exploatare, a unei amortizări anuale de 50% din valoarea de intrare a mijlocului fix respectiv. Amortizările anuale pentru exerciţiile următoare sînt calculate la valoarea rămasă de amortizat, după regimul liniar, prin raportare la numărul de ani de utilizare rămaşi. Utilizarea unui astfel de regim de amortizare este supusă, de regulă, aprobării Ministerului Finanţelor, pe baza unui dosar de fundamentare. Interesul fiscal al acestui tip de amortizare se manifestă în măsura în care, în primul an, avem o cheltuială foarte importantă cu amortizarea, iar în următorii ani cheltuielile sînt mult mai mici. Deci, pentru a beneficia de avantajele fiscale ale acestui regim de amortizare, este preferabil să fie utilizat pentru imobilizări cu o durată de viaţă normală foarte scurtă sau să se renunţe la ele imediat după primul an de funcţionare.

Exemplul 3.2.3.1.

Un activ imobilizat, cu o valoare de intrare de 25.000.000 lei şi o durată normală de utilizare de 11 ani trebuie să fie amortizat. Prezentăm calculele comparative pentru amortizarea liniară, pentru variantele AD1 si AD2 ale amortizării degresive.

Astfel[77]:
- rata de amortizare liniară **Ra** este de 100/11 = 9,1%;
- rata degresivă **Rd** este de 9,1% × 2,5 = 22,7%;
- durata de amortizare corespunzătoare regimului liniar recalculată în funcţie de rata degresivă este de 100/22,7 = 4 ani (aproximativ 4 ani);
- perioada în care se realizează amortizarea integrală este de 11 - 4 = 7 ani, din care 7 - 4 = 3 ani în regim degresiv şi 7 - 3 = 4 ani în regim liniar;
- perioada corespunzătoare uzurii morale şi pentru care nu mai avem amortizare 11 - 7 = 4 ani.

77. Toate calculele sînt conforme cu în normele de aplicare a legii nr. 15/1994

Scanned with OKEN Scanner

Pentru amortizarea liniară, se aplica rata de 9,1% la valoarea de 25.000.000 şi se obţine cheltuiala anuală cu amortizările de 2.275.000 lei (pentru ultimul an avem doar 2.250.000 lei, datorită rotunjirilor):

Anul	Amortizarea liniară		Amortizarea degresivă – varianta AD1–		Amortizarea degresivă – varianta AD2 –	
	Valoare de amortizat	Amortizare anuală	Valoare netă contabilă la încep. an.	Amortizare anuală	Valoare netă contabilă la încep. an.	Amortizare anuală
0	1	2	4	5	7	8
1	25.000.000	2.275.000	25.000.000	5.675.000	25.000.000	5.675.000
2	25.000.000	2.275.000	19.325.000	4.386.775	19.325.000	4.386.775
3	25.000.000	2.275.000	14.938.225	3.390.977	14.938.225	3.390.977
4	25.000.000	2.275.000	11.547.248	2.621.225	11.547.248	2.866.812
5	25.000.000	2.275.000	8.926.023	2.026.207	8.660.436	2.866.812
6	25.000.000	2.275.000	6.899.816	1.566.258	5.773.624	2.866.812
7	25.000.000	2.275.000	5.333.558	1.210.718	2.866.812	2.866.812
8	25.000.000	2.275.000	4.122.840	1.030.710	–	–
9	25.000.000	2.275.000	3.090.130	1.030.710	–	–
10	25.000.000	2.275.000	2.061.420	1.030.710	–	–
11	25.000.000	2.250.000	1.030.710	1.030.710	–	–
Total	–	25.000.000	–	25.000.000	–	25.000.000

Pentru AD1, se aplică rata de 22,7% la valoarea rămasă (valoare netă contabilă) la începutul fiecărui an. Atunci cînd amortizarea degresivă astfel determinată devine mai mică decît raportul dintre valoarea rămasă şi numărul de ani rămaşi, se trece la amortizarea liniară. În exemplul nostru, cota degresivă de 22,7% devine mai mică decît o cotă liniară atunci cînd mai sînt patru ani (cărora le corespunde o cotă de 25%. Astfel, începînd cu cel de-al optulea an amortizarea este liniară. Pentru AD2, avem trei ani de amortizare degresivă, pentru care se aplică 22,7% şi patru ani de amortizare liniară, pentru care valoarea rămasă la sfîrşitul celui de-al treilea an se repartizează în mod egal. Pentru ultimii patru ani nu mai avem amortizare.

Întrebarea este care metodă e mai bună? Răspunsul va fi în funcţie de obiectivele întreprinderii, de „agresivitatea" cu care vrea să abordeze gestiunea fiscală şi, bineînţeles, de decizia adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor.

Din punctul de vedere al gestiunii fiscale, cea mai bună este metoda care minimizează sarcina fiscală, deci soluţia care ar permite diminuarea profitului impozabil prin mărirea cheltuielilor cu amortizarea. Vedem că, în primii doi ani, AD1 şi AD2 au aceleaşi efecte şi oricum sînt mai favorabile decît amortizarea liniară, din punctul de vedere al sarcinii fiscale. Începînd cu anul al patrulea, AD1 devine mai puţin interesantă decît chiar amortizarea liniară. Dacă s-ar opta deci pentru AD1, ar trebui ca, pentru a beneficia pe deplin de avantajul fiscal (faţă de AD2), după 3 ani de funcţionare să se renunţe la bunul în cauză, adică să fie vîndut şi înlocuit cu un altul nou, care să fie din nou amortizat degresiv şi să permită menţinerea interesului fiscal (minimizarea sarcinii fiscale). Problema care apare este că, după trei ani, nu s-a recuperat decît o parte din valoarea bunului şi deci trebuie găsite resurse complementare pentru înlocuirea lui. În exemplul nostru, mai sînt de recuperat, la sfîrşitul anului al treilea, 11.547.248 lei (vînzarea bunului poate să nu asigure imediat aceasta sumă).

Scanned with OKEN Scanner

Dacă ne referim acum la varianta AD2, vedem că, din punct de vedere fiscal, aceasta este cea mai bună, pentru că optimizează sarcina fiscală printr-un nivel mai ridicat al cheltuielilor cu amortizarea comparativ cu celelalte metode. Atunci cînd interesul fiscal dispare, după şapte ani (cînd nu mai înregistram cheltuieli cu amortizarea, conform definiţiei AD2, care ia în calcul efectele uzurii morale), se va ceda mijlocul fix, fără a ne lovi de restricţiile specifice AD1. Într-adevăr, valoarea de intrare a bunului a fost recuperată integral, nemaifiind necesare, în principiu, surse suplimentare de finanţare. Un alt avantaj ar fi că, aproape sigur, noul mijloc fix va fi mai performant şi, eventual cu un cost de achiziţie comparabil (în monedă constantă) cu cel vechi. Astfel, achiziţia noului bun permite reluarea procesului de amortizare degresivă pe aceleaşi coordonate fiscale.

Utilizarea regimului de amortizare degresivă trebuie să fie aprobată de consiliul de administraţie al societăţii comerciale. Nu trebuie uitat faptul că, dacă se diminuează profitul impozabil şi sarcina fiscală, se diminuează, în acelaşi timp, şi profitul de distribuit, ceea ce poate să nu convină celor ce urmează să încaseze dividende şi al căror interes este de cele mai multe ori proporţional cu mărimea acestor dividende.

Dacă s-ar aplica amortizarea accelerată, în primul an cheltuiala ar fi de 12.500.000, urmînd ca în fiecare din următorii 10 ani, cheltuiala cu amortizarea să fie de 1.250.000 lei.

Pentru a stabili cu aproximaţie care este cîştigul realizat de întreprindere prin amînarea în timp a plăţii impozitului pe profit, putem calcula valoarea actuală a sumelor deduse din rezultat ca amortizare anuală, considerînd că rata medie de actualizare pe cei cinci ani ai duratei de utilizare este de 40%. Stabilim această rată medie în funcţie de rata previzibilă a inflaţiei la care adăugăm o rată rezonabilă de profit pe care intenţionează să-l realizeze întreprinderea (este clar că această determinare are o componentă subiectivă importantă tocmai datorită dificultăţilor în aprecierea ratei inflaţiei); calculele sînt prezentate în tabelul următor:

Comparînd cele patru variante, observăm că se confirmă caracterul mai favorabil fiscal al amortizării accelerate (suma actualizată a cheltuielilor cu amortizările este cea mai mare (15.516.964 lei). Urmează, firesc, în ordine: AD2, AD1 şi amortizarea liniară. În aceste condiţii de actualizare, putem să calculăm o rată a actualizării pentru care AD2 este mai favorabilă decît amortizarea accelerată: această rată medie trebuie să fie mai mică de 6,94556%.

Pe fondul reglementărilor fiscale care pot fi considerate defavorabile întreprinderii, normele româneşti vin să diminueze şi mai mult cheltuielile deductibile cu amortizarea, indiferent de regimul de amortizare, accentuînd decapitalizarea firmelor (mai ales a celor cu capital privat), chiar dacă acest mod de abordare ar corespunde, într-un fel, definiţiei noţiunii teoretice de amortizare funcţională variabilă, în care anuitatea este proporţională cu utilizarea bunului în timpul exerciţiului.

Scanned with OKEN Scanner

Anul	Amortizarea liniară		AD1		AD2		Amortizarea accelerată	
	Cheltuială anuală	Cheltuială anuală actualizată	Cheltuială anuală	Cheltuială anuală actualizată	Cheltuială anuală	Cheltuială anuală actualizată	Cheltuială anuală	Cheltuială anuală actualizată
0	2		5		8			
1	2.275.000	2.275.000	5.675.000	5.675.000	5.675.000	5.675.000	12.500.000	12.500.000
2	2.275.000	1.625.000	4.386.775	3.133.411	4.386.775	3.133.411	1.250.000	892.857
3	2.275.000	1.160.714	3.390.977	1.730.090	3.390.977	1.730.090	1.250.000	637.755
4	2.275.000	829.082	2.621.225	955.257	2.886.812	1.052.045	1.250.000	455.539
5	2.275.000	592.201	2.026.207	527.438	2.886.812	751.461	1.250.000	325.385
6	2.275.000	423.001	1.566.258	291.221	2.886.812	536.758	1.250.000	232.418
7	2.275.000	302.143	1.210.718	160.796	2.886.812	383.398	1.250.000	166.013
8	2.275.000	215.817	1.030.710	97.778	0	0	1.250.000	118.581
9	2.275.000	154.155	1.030.710	69.841	0	0	1.250.000	84.700
10	2.275.000	110.111	1.030.710	49.887	0	0	1.250.000	60.500
11	2.250.000	77.786	1.030.710	35.633	0	0	1.250.000	43.215
Total	**25.000.000**	**7.765.010**	**25.000.000**	**12.726.353**	**25.000.000**	**13.262.163**	**25.000.000**	**15.516.964**

Scanned with OKEN Scanner

Pînă în septembrie 1997 s-a aplicat astfel, regula deducerii cheltuielilor cu amortizarea doar în limita unui grad de utilizare a mijloacelor fixe de bază care diminua sensibil aceste cheltuieli, trecînd peste faptul că erau deja puternic subevaluate. Diferenţa dintre cheltuiala normală şi cheltuiala deductibilă a fost înregistrată într-un cont în afara bilanţului, inventat cu această ocazie: 8045 „Amortizarea aferentă gradului de neutilizare". S-a renunţat la acest regim, facîndu-se un pas către normalitate. În 1998, din nefericire, printr-o ordonanţă de urgenţă[78] s-a reintrodus limitarea cheltuielilor cu amortizarea în funcţie de gradul de utilizare a mijloacelor fixe de bază. Astfel, „pentru mijloacele fixe existente în patrimoniul societăţilor comerciale, regiilor autonome şi al altor întreprinderi la 31.12.1997, amortizarea aferentă exerciţiului 1998 se va include în cheltuielile de exploatare în directă corelare cu gradul de utilizare al mijloacelor fixe de bază, indiferent de regimul de amortizare utilizat. Această regulă nu se aplică mijloacelor fixe puse în funcţiune în 1998". Noutatea, faţă de sistemul practicat anterior este că amortizarea nerecunoscută fiscal nu s-a mai consemnat într-un cont în afara bilanţului, ci într-un cont de cheltuieli excepţionale cu amortizarea. S-a penalizat încă o dată amortizarea bunurilor intrate înainte de 1.01.1998 care şi aşa este subevaluată datorită inflaţiei. Dintr-un punct de vedere economic, acest tip de normă este inacceptabilă şi putem aprecia că singura sa justificare este dată de nevoia disperată a statului de a mobiliza resurse suplimentare la buget, inclusiv prin mărirea artificială a bazei impozabile. Putem spune că întărirea întreprinderilor româneşti este sacrificată în favoarea interesului pe termen scurt cu privire la nevoile bugetare, printr-un intervenţionism fiscal agresiv. Este adevărat că această limitare a cheltuielii cu amortizarea a rămas valabilă numai pentru exerciţiul 1998, dar putem să ne aşteptăm la o reiterare a ei şi pentru exerciţiile următoare.

Consecinţele acestei reglementări pot fi evitate, într-o anumită măsură, prin folosirea de către întreprinderile româneşti a tehnicii de lease-back, adică prin vînzarea unor mijloace fixe cumpărate înainte de 31.12.1997 unor societăţi de leasing din străinătate, urmată de închirierea lor imediată. Societatea de leasing din străinătate (localizată în mod optim) nu se supune normelor româneşti privind amortizarea, deci va putea deduce cheltuielile de această natură pe care le-ar înregistra. În acelaşi timp, întreprinderea românească nu ar mai constata amortizări, costul utilizării mijloacelor fixe fiind dat de redevenţele plătite şi care sînt, deocamdată, deductibile imediat şi integral. În plus, beneficiarul (locatarul) ar beneficia şi de un posibil flux de intrări trezorerie, echivalent cu preţul de vînzare al bunului, precum şi de facilităţile specifice exportului şi apoi importului de utilaje şi maşini folosite în activitatea productivă. Vînzarea în acest regim se poate face chiar şi către o societate de leasing din România, deoarece aceasta beneficiază de deducerea integrală a amortizării bunurilor puse la dispoziţia altor societăţi în regim de leasing sau închiriate sub orice altă formă. Pentru întreprinderile puternice ar fi chiar ocazia de a constitui o filială care să se ocupe de operaţiuni de leasing, astfel încît cîştigul realizat pe ansamblu să rămînă în cadrul aceluiaşi grup, ba chiar să fie, eventual, localizat optim.

În unele situaţii particulare, agenţii economici pot fi scutiţi de la calculul amortizării, cu avizul organului teritorial al Ministerului Finanţelor, pentru:

78. Ordonanţa de urgenţă a guvernului nr. 4/1998.

Scanned with OKEN Scanner

- minele trecute în conservare, pe o perioadă egală cu perioada de conservare, iar pentru minele scoase din funcţiune, pentru durată rămasă la data scoaterii din funcţiune;
- pentru mijloacele fixe din cadrul obiectivelor economice (adică cele care participă efectiv la realizarea obiectului de activitate principal), pe o perioadă egală cu perioada de conservare.

Justificarea trecerii în conservare a mijloacelor fixe se face în situaţia în care se închide temporar o secţie de producţie din lipsa materiei prime sau cînd pentru produsele realizate cu mijloacele fixe respective nu există cerere pe piaţă sau cînd menţinerea în funcţiune a mijloacelor fixe respective nu se justifică din punctul de vedere al randamentului şi al cheltuielilor de funcţionare pe o perioadă de timp limitată. Trecerea în conservare se face cu aprobarea consiliului de administraţie iar cheltuielile de trecere şi de menţinere în această stare sînt cheltuieli de exploatare, deductibile fiscal. Amortizarea aferentă perioadelor de scutire va diminua capitalurile proprii, la data expirării duratelor normale de utilizare prevăzute de lege şi a casării efective.

Din punct de vedere fiscal, această scutire de amortizare nu este de dorit, deoarece se diminuează cheltuielile şi implicit creşte impozitul pe profit (dacă este profit).

3.2.4. *Scoaterea din funcţiune a imobilizărilor*

Folosirea mijloacelor fixe înseamnă şi acumularea uzurii fizice şi morale. De asemenea, în condiţii de inflaţie, plafonul valoric minim necesar pentru ca un bun să fie considerat mijloc fix este ridicat periodic şi valoarea contabilă a unor bunuri devine inferioară acestuia. În aceste cazuri, se pune problema modernizării, a schimbării încadrării contabile şi fiscale sau a scoaterii din funcţiune a unor mijloace fixe.

Modernizarea se poate concretiza (cum am mai arătat) într-o prelungire a duratei de utilizare pe care se vor amortiza cheltuielile făcute cu modernizarea respectivă. Tratamentul contabil nu are nimic particular, în sensul că valoarea cheltuielilor cu modernizarea se imobilizează în contul 212 „Mijloace fixe”[79] în corespondenţă cu contul de venituri din producţia de imobilizări corporale (722), după care amortizarea se face în mod obişnuit pe noua durată stabilită.

Schimbarea încadrării contabile survine la modificarea plafonului minim amintit mai sus. Dacă există mijloace fixe a căror valoare de intrare devine inferioară acestui plafon, atunci ele vor fi menţinute în evidenţa contabilă ca mijloace fixe de natura obiectelor de inventar, reflectate într-un analitic distinct al contului 212 „Mijloace fixe”. Valoarea rămasă se va include pe cheltuielile de exploatare într-o perioadă de maxim trei ani, cu aprobarea consiliului de administraţie. După amortizarea completă, aceste mijloace fixe se scot din evidenţă din contul 212 „Mijloace fixe” (debitînd contul de amortizare) şi se trec la obiecte de inventar. Este de la sine înţeles că nu pot fi trecute la obiecte de inventar mijloacele fixe care nu au însuşiri comune obiectelor de inventar, cum ar fi clădiri, construcţii, mijloace de transport. Acestea rămîn în continuare în evidenţă ca mijloace fixe de natura obiectelor de inventar pînă la casare sau la cesiune.

---

79. Am mai arătat că noile reglementări armonizate stabilesc simboluri noi pentru conturile de mijloacele fixe.

Scanned with OKEN Scanner

Scoaterea efectivă din funcţiune a mijloacelor fixe se poate face la expirarea duratei normate de funcţionare, după acest moment sau înaintea lui. Dacă ne situăm în una din primele două situaţii, nu apar probleme particulare nici din punct de vedere contabil şi nici fiscal. În ambele cazuri se vor înregistra cheltuielile deductibile cu scoaterea din funcţiune (considerate cheltuieli excepţionale de către normele care reglementează regimul activelor amortizabile), se vor reflecta valorile recuperate din vînzarea sau din dezmembrarea mijloacelor fixe şi se va descărca gestiunea cu valoarea de intrare, care va fi fost amortizată integral.

Dacă mijlocul fix este scos din funcţiune înainte de expirarea duratei de utilizare sau dacă la expirarea acesteia, valoarea de intrare nu s-a recuperat integral (datorită punerii în conservare a mijlocului fix sau a influenţei gradului de utilizare), atunci se va urmări recuperarea valorii neamortizate, adică a diferenţei dintre valoarea de intrare şi valoarea recuperată prin amortizare, diminuată ca sumele obţinute în urma valorificării. Diferenţa rămasă nerecuperată în urma valorificării se va recupera prin includere pe cheltuielile excepţionale, nedeductibile fiscale, pe o perioadă de maxim cinci ani. Normele prevăd şi varianta diminuării capitalurilor proprii cu această valoare, soluţie care nu mai afectează rezultatul[80]. La această ultimă variantă pot apela întreprinderile care vor neapărat să declare un profit contabil sau să-şi diminueze pierderile. Este însă o soluţie care poate avea efecte nefavorabile asupra situaţiei financiare, în sensul că aceste sume reprezintă oricum o pierdere şi dacă nu diminuează rezultatul exerciţiului, există riscul să se plătească dividende dintr-un profit nereal. Durata şi condiţiile de recuperare pentru valoarea rămasă se stabilesc de către consiliul de administraţie.

Exemplul 3.2.4.2.

Se cunosc următoarele informaţii cu privire la un mijloc fix scos din funcţiune: valoare de intrare 15.000.000 lei; amortizare cumulată 12.500.000 lei; cheltuieli cu scoaterea din funcţiune 1.900.000 lei (salarii, cheltuieli sociale, materiale consumabile, uzura obiectelor de inventar, energie şi apă), cheltuieli care au fost deja înregistrate în clasa şase, după natura lor. Bunul se valorifică, prin vînzare către terţi cu 2.700.000 lei, TVA 22%.

Din punct de vedere strict cronologic, în contabilitate vom înregistra, mai întîi, cheltuielile cu scoaterea din funcţiune. Normele metodologice de aplicare a legii nr. 15/1994 ne invită să le înregistrăm direct într-un cont de cheltuieli excepţionale prin creditul conturilor de stocuri, rectificative, de terţi sau de trezorerie. Este o soluţie mai puţin principială[81], mai ales că acele cheltuieli se pot regăsi în documente justificative sau în centralizatoare care să ne oblige la înregistrarea lor după natură, după care să se separe, în contabilitatea de gestiune, cheltuielile aferente fiecărui produs, prestaţii sau lucrări, deci inclusiv cele aferente scoaterii din funcţiune a mijlocului fix. În aceste condiţii, caracterul excepţional al cheltuielilor din exemplul de faţă (care este uneori discutabil) poate fi pus în evidenţă printr-un artificiu contabil, debitînd contul de cheltuieli excepţionale prin creditul unui cont de venituri de exploatare (în lipsa unor

80. Soluţia este confirmată şi de OG nr. 19/28.01.1999 şi 25/29.01.1999.
81. Probabil că problema aceasta nu se va mai pune în condiţiile aplicării normelor armonizate de care am amintit prin aceste note de subsol şi în care nu se mai face distincţie între cheltuielile de exploatare şi cele excepţionale, ceea ce înseamnă că la scoaterea din funcţiune a mijloacelor fixe nu mai avem cheltuieli excepţionale, ci alte cheltuieli de exploatare.

Scanned with OKEN Scanner

conturi de transfer de cheltuieli, aşa cum există în contabilitatea franceză, de exemplu). Astfel, rezultatul de exploatare nu este influenţat de scoaterea din funcţiune a mijlocului fix.

Transferul cheltuielilor (deductibile din punct de vedere fiscal) se înregistrează:

6728 Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiunile de capital	=	758 Alte venituri de exploatare	1.900.000	1.900.000

Urmează valorificarea bunului scos din funcţiune, prin vînzare:

461 Debitori diverşi	=	% 7721 Venituri din cedarea activelor[82] 4427 TVA colectată	3.294.000	- 2.700.000 594.000

Înainte de a face descărcarea gestiunii, trebuie să adăugăm la suma deja recuperată prin amortizare (reflectată prin contul 281) suma netă obţinută din scoaterea din funcţiune 2.700.000 - 1.900.000 = 800.000 lei, care, din punct de vedere contabil, suplimentează amortizarea deja înregistrată (cheltuială deductibilă):

6871 Cheltuieli excepţionale cu amortizările[83]	=	281 Amortizarea imobilizărilor corporale	800.000	800.000

Astfel, în contul 212 „Mijloace fixe" vom avea în debit valoarea de intrare de 15.000.000 lei şi în contul 281 „Amortizarea imobilizărilor corporale" vom avea în credit suma de 12.500.000 + 800.000 = 13.300.000 lei; înregistrăm scoaterea din gestiune a mijlocului fix, punînd în evidenţă mai multe variante dintre care consiliul de administraţie poate să aleagă:

a) valoarea nerecuperată se suportă din rezultatul lunii curente:

% 281 Amortizarea imobilizărilor corporale 6721 Cheltuieli cu cedarea activelor	=	212 Mijloace fixe	- 13.300.000 1.700.000	15.000.000

82. Cont care va fi înlocuit cu 7853 „Venituri din vînzarea activelor şi din alte operaţiuni de capital", după cum şi 6721 va înlocuit cu 6583 „Cheltuieli privind activele cedate".

83. Acest cont nu mai există în planul de conturi armonizat, ceea ce ne va face să înregistrăm suplimentul de amortizare într-un analitic al lui 6811.

Scanned with OKEN Scanner

b) valoarea neamortizată se recuperează prin includere pe cheltuieli pe următorii doi ani, fără a lua în calcul luna curentă:

%	=	212	–	15.000.000
281 Amortizarea imobilizărilor corporale		Mijloace fixe	13.300.000	
471 Cheltuieli înregistrate în avans			1.700.000	

În fiecare din următoarele douăsprezece luni, trecerea la cheltuieli excepţionale nedeductibile se face astfel $1.700.000 \times (1/2) \times (1/12) = 70.833$ lei:

6871 Cheltuieli excepţionale cu amortizările	=	471 Cheltuieli înregistrate în avans	70.833	70.833

c) valoarea neamortizată se suportă din capitalurile proprii, cu acordul adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor:

%	=	212	–	15.000.000
281 Amortizarea imobilizărilor corporale		Mijloace fixe	13.300.000	
118 Alte fonduri			1.700.000	

În locul contului 118 „Alte fonduri”[84], normele mai prevăd posibilitatea folosirii contului 1012 „Capital social subscris vărsat”, dar această variantă presupune parcurgerea formalităţilor de modificare a capitalului social, fiind mai puţin atractivă.

3.3. Posibilităţi de optimizare fiscală prin evaluarea stocurilor

Implicaţiile fiscale ale evaluării stocurilor la intrarea în întreprindere sînt mai puţin evidente în măsura în care durata pentru care rămîn în patrimoniu este mai mică decît, de exemplu, la imobilizări. De altfel, prin definiţie, stocurile au o viteză de rotaţie care face ca, de regulă, să participe la un singur ciclu de producţie. Cu toate acestea, putem aplica şi aici raţionamentul potrivit căruia includerea în valoarea contabilă (cost de producţie sau cost de achiziţie) a cît mai puţine din cheltuielile ocazionate de intrarea bunurilor de natura stocurilor oferă un avantaj fiscal, amînînd în timp plata unei părţi din impozitul pe profit, pînă în momentul vînzării sau dării în consum a bunurilor respective. Dacă, pentru costul de achiziţie, posibilităţile folosirii acestui tip de politică fiscală sînt mai limitate, la costul de

84. 118 nu mai apare în noul plan de conturi, dar locul lui poate fi luat fără probleme de 1068 „Alte rezerve”.

Scanned with OKEN Scanner

producţie implicaţiile pot fi puse în evidenţă destul de clar, deoarece se pot folosi metode de calcul al costurilor totale sau parţiale, conform reglementărilor legale în vigoare[85].

Exemplul 3.3.1.

Presupunem că, pentru obţinerea unei cantităţi de 100 bucăţi produs finit A, o întreprindere efectuează, în luna ianuarie, cheltuieli de producţie de 100.000.000 lei, înregistrate în conturile din clasa 6 şi care, retratate în contabilitatea de gestiune, se dovedesc a avea următoarea structură: cheltuieli variabile 60.000.00 lei şi cheltuieli fixe 40.000.000 lei. Înregistrarea în contul 345 „Produse finite" se face la costul efectiv şi în cursul lunii se vînd 90 buc. din produsul A, cu preţul de vînzare de 1.200.000 lei/buc., TVA 22%. Făcînd abstracţie de celelalte cheltuieli şi venituri al căror regim nu depinde de metoda aleasă pentru calculul costurilor, vom pune în evidenţă influenţa acestor metode asupra rezultatului fiscal. Vom alege două variante[86]:

a) se foloseşte o metodă de costuri complete;

b) se foloseşte o metodă de costuri parţiale;

a) metoda costurilor complete (metoda globală)	b) metoda costurilor parţiale (metoda costurilor directe)
în costul bunurilor se includ toate cheltuielile de producţie, adică 100.000.000 lei, deci, în contabilitate, vom înregistra:	în costul bunului se includ numai cheltuielile variabile, adică 60.000.000 lei şi în contabilitate înregistrările vor fi:
1. obţinerea produselor finite	1. obţinerea produselor finite
100 bc. × 1.000.000 lei/bc = 100.000.000 lei:	100 bc. × 600.000 lei/bc = 10.000.000 lei:
345 = 711 100.000.000	345 = 711 60.000.000
2. vînzarea şi descărcarea gestiunii	2. vînzarea şi descărcarea gestiunii
90 bc. × 1.000.000 lei/bc. = 90.000.000 lei:	90 bc. × 600.000 lei/bc. = 54.000.000 lei:
411 = % **131.760.000**	411 = % **131.760.000**
701 108.000.000	701 108.000.000
4427 23.760.000	4427 23.760.000
711 = 345 90.000.000	711 = 345 54.000.000

Situaţia contului 711 "Venituri din producţia stocată"[87] se prezintă astfel:

711	
90.000.000	100.000.000
sold 10.000.000	

711	
54.000.000	60.000.000
sold 6.000.000	

Rezultatul, ca diferenţă între venituri şi cheltuieli, se determină astfel:

Rezultat = Venituri - Cheltuieli = (108.000.000 + 10.000.000) - -100.000.000 = 18.000.000 lei	Rezultat = Venituri - Cheltuieli = (108.000.000 + 6.000.000) - - 100.000.000 = 14.000.000 lei
impozitul în luna ianuarie este	
18.000.000 × 38% = 6.840.000 lei	14.000.000 × 38% = 5.320.000

85. Ministerul Finanţelor, *Sistemul contabil al agenţilor economici*, Ed. Economica, Bucureşti, 1994, p. 44 şi *Reglementările armonizate*.
86. Presupunem că putem folosi aceste două metode şi din punct de vedere fiscal.
87. Contul 711 se va numi „Variaţia stocurilor" în reglementările armonizate, dar va rămîne cu aceeaşi funcţie.

Scanned with OKEN Scanner

Apare evident avantajul fiscal: în luna ianuarie se plăteşte mai puţin impozit dacă întreprinderea foloseşte o metodă de costuri parţiale. Avantajul constă, însă, doar în amînarea în timp a plăţii impozitului, deoarece în perioada următoare, de exemplu, dacă nu se mai produce nimic şi se vînd produsele rămase din ianuarie (10 bucăţi) în aceleaşi condiţii, vom avea:

Rezultatul lunii februarie este:

Rezultat = Venituri - Cheltuieli =	Rezultat = Venituri - Cheltuieli =
= 12.000.000 - 10.000.000 = 2.000.000 lei	= 12.000.000 - 6.000.000 = 6.000.000 lei

impozitul în luna februarie este:

2.000.000 × 38% = 760.000 lei	6.000.000 × 38% = 2.280.000 lei

Deci impozitul plătit în plus în luna februarie în varianta b) faţă de varianta a) este egal cu economia de impozit realizată în luna ianuarie în varianta a) faţă de varianta b) (2.280.000 - 760.000 = 1.520.000 = 6.840.000 - 5.320.000). În condiţii de inflaţie, chiar şi numai această amînare influenţează favorabil asupra trezoreriei întreprinderii.

Putem deci să tragem concluzia că, la un nivel constant al stocurilor, avantajul fiscal apare numai în prima perioadă, adică în luna în care se începe producerea bunurilor. Dacă, însă, producţia are loc în salturi, este evident mai favorabil ca, din punctul de vedere al consecinţelor fiscale, să se folosească o metodă de costuri parţiale, deoarece impozitul se va plăti în perioada în care se vînd bunurile, adică atunci cînd întreprinderea are, în principiu, încasări din vînzare.

În gestiunea stocurilor, cele mai evidente implicaţii fiscale apar atunci cînd se face evaluarea ieşirilor, prin vînzare sau prin consum. Evoluţia preţurilor, care se pot schimba de la o intrare la alta a aceluiaşi bun, din cauza inflaţiei sau pur şi simplu din cauza cererii şi ofertei, face ca în problema evaluării ieşirilor din stocuri să se aplice metode convenţionale. Caracterul obiectiv al acestei multitudini de preţuri face ca şi reglementările contabile şi fiscale să recunoască şi să recomande mai multe astfel de metode. În faţa mai multor variante, întreprinderea va opta pentru cea mai „bună". Printre criteriile care ar trebui să stea la baza stabilirii metodei de evaluare a ieşirilor din stocuri, impactul fiscal poate fi determinant.

Astfel, ştim că, de regulă, ieşirile din stocuri, adică descărcarea gestiunii, se concretizează în înregistrarea unei cheltuieli (sau diminuarea unui venit) cu efecte directe asupra rezultatului contabil. Din punct de vedere fiscal, putem accepta ideea că, cu cît cheltuiala este mai mare, la o cantitate dată de bunuri vîndute sau date în consum, cu atît profitul şi impozitul pe profit vor fi mai mici. Se realizează, astfel, un obiectiv al gestiunii fiscale şi anume amînarea în timp a unei părţi din sarcina fiscală. Acest raţionament ne conduce la a considera că metoda cea mai bună este cea care permite evaluarea ieşirilor din stocuri la valoarea cea mai mare.

Normele contabile[88] şi fiscale din România stabilesc lista metodelor care pot fi folosite pentru evaluarea şi înregistrarea în contabilitate a ieşirilor din stocuri, după cum urmează:

- costul mediu ponderat, cu două variante: după fiecare intrare (sau înaintea fiecărei ieşiri) şi periodic (de cele mai multe ori lunar);
- primul intrat - primul ieşit (FIFO);
- ultimul intrat - primul ieşit (LIFO);

88. Ministerul Finanţelor, *Sistemul contabil al agenţilor economici*, Economica, Bucureşti, 1994, p. 32.

Scanned with OKEN Scanner

– costurile standard (prestabilite) completate cu cotele corespunzătoare din diferenţele de preţ.

Dintre acestea, în condiţiile în care preţurile înregistrează o creştere constantă, metoda cea mai „bună" este LIFO, pentru că permite evaluarea ieşirilor la preţul ultimului lot intrat, pînă la epuizarea acestuia. De altfel, este una din metodele cele mai folosite, acolo unde este permisă de normele contabile şi fiscale[89]. Este evident că, din punct de vedere contabil, LIFO va conduce la apariţia în bilanţul de la sfîrşitul perioadei a unei valori a stocului subevaluate, deoarece acesta va fi valorizat la preţul primului intrat, care este mai mic. Nu se asigură astfel cea mai bună imagine despre existentul în stocuri la un moment dat.

Cele mai multe întreprinderi româneşti folosesc metoda costului mediu ponderat periodic (de regulă lunar). Chiar dacă aceasta nu este întotdeauna cea mai „bună", s-a optat pentru ea deoarece este mai simplă şi se potriveşte cel mai bine organizării sistemului informaţional din aceste întreprinderi, unde documentele justificative privind intrările şi ieşirile din stocuri se înregistrează, de regulă, la sfîrşitul lunii, neţinîndu-se seama de ordinea strict cronologică a apariţiei lor – condiţie indispensabilă pentru aplicarea unei metode bazate pe epuizarea loturilor, cum sînt FIFO sau LIFO.

În continuare, vom pune în evidenţă, pe baza unui exemplu cifric (**exemplul nr. 3.3.2.**), influenţa metodelor de evaluare asupra cheltuielilor înregistrate în contabilitatea financiară şi, implicit, asupra rezultatului. Presupunem că în cursul lunii decembrie au avut loc următoarele operaţiuni privind materia primă M:

la 1.12, stocul iniţial este de 1.000 bucăţi a 5.000 lei fiecare;
pe 3.12, intrare, conform NIR, 10.000 buc a 5.100 lei/buc.;
pe 5.12 intrare 9.000 buc. cu 5.300 lei/buc.
pe 10.12. ieşire 15.000 buc;
pe 15.12 intrare 6.000 buc. a 5.350 lei/buc.;
pe 20.12. ieşire 4.000 buc.;
pe 28.12 intrare 3.000 buc. a 5435 lei/buc.;
pe 30.12 ieşire 4.500 buc.

a) Costul mediu ponderat după fiecare intrare se limitează, de fapt, la calculul costului mediu înaintea fiecărei ieşiri.

Astfel, înaintea ieşirii din 10.12. costul mediu ponderat (cmp_1) se determină după cum urmează:

$$cmp_1 = \frac{1.000 \times 5.000 + 10.000 \times 5.100 + 9.000 \times 5.300}{1.000 + 10.000 + 9.000} = \frac{103.700.000}{20.000} = 5.185/\text{buc.}$$

Ieşirea din 10.12 are o valoare de 15.000 buc. × 5.185 lei/buc. = 77.775.000 lei.

Stocul rămas după această dată este de 20.000 – 15.000 = 5.000 buc şi are o valoare de 25.925.000 lei.

Următoarea ieşire are loc pe 20.12, moment în care costul mediu ponderat (cmp_2) este de:

$$cmp_2 = \frac{5.000 \times 5,185 + 6,000 \times 5.350}{5.000 + 6.000} = \frac{58.025.000}{11.000} = 5,275 \text{ lei/buc.}$$

89. Langot, J., *op. cit.*, p. 101.

Deci ieşirea se înregistrează pe cheltuieli cu suma de 4.000 buc. × 5.275 lei/buc. = = 21.000.000 lei şi stocul va fi de 7000 buc. evaluat la 36.925.000 lei.

Înaintea ultimei ieşiri, de pe 30.12, costul mediu ponderat (cmp_3) va fi:

$$cmp_3 = \frac{7.000 \times 5.275 + 3.000 \times 5.435}{7.000 + 3.000} = \frac{53.230.000}{10.000} = 5.323 \text{ lei / buc}$$

Ultima ieşire, de pe 30.12 va fi evaluată astfel: 4.500 buc. ×5.323 lei/buc. = = 23.953.500 lei. Stocul final rămîne la 5.500 buc. ×5.323 lei/buc. = 29.276.500 lei.

Se poate verifica faptul că soldul final este egal cu soldul iniţial plus intrări minus ieşiri, adică 5.000.000 + (51.000.000 + 47.700.000 + 32.100.000 + 16.305.000) – (77.775.500 + + 21.100.000 + 23.953.500) = 29.276.500 lei.

b) Costul mediu ponderat lunar (cmp_l):

$$cmp_l = \frac{1.000 \times 5.000 + (10.000 \times 5.100 + 9.000 \times 5.300 + 6.000 \times 5.350 + 3.000 \times 5.435}{1000 + (10000 + 9000 + 6000 + 3000)} =$$

$$= \frac{152.105.000}{29.000} = 5.245 \text{lei / buc.}$$

Toate ieşirile din lună se evaluează la acest cost:

pe 10.12: 15.000 buc. x 5.245 lei/buc. = 78.675.000 lei
pe 20.12: 4.000 buc. x 5.245 lei/buc. = 20.980.000 lei
pe 30.12: **4.500** buc. x 5.245 lei/buc. = **23.602.500** lei
23.500 buc. 123.257.500 lei

Stocul final de 5.500 buc. este în valoare de 28.847.500 lei.

c) FIFO

Data	Intrări			Ieşiri			Stoc		
	cant.	preţ	valoare	cant.	preţ	valoare	cantitate	preţ	valoare
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.12							1.000	5.000	5.000.000
3.12	10.000	5.100	51.000.000				1.000 **10.000** 11.000	5.000 5.100	5.000.000 **51.000.000** 55.000.000
5.12	9.000	5.300	47.700.000				1.000 10.000 **9.000** 20.000	5.000 5.100 5.300	5.000.000 51.000.000 **47.700.000** 103.000.000
10.12				1.000 10.000 **4.000** 15.000	5.000 5.100 5.300	5.000.000 51.000.000 **21.200.000** 77.200.000	5.000	5.300	26.750.000
15.12	6.000	5.350	32.100.000				5.000 **6.000** 11.000	5.300 5.350	26.750.000 **32.100.000** 58.850.000
20.12				4.000	5.300	21.200.000	1.000 **6.000** 7.000	5.300 5.350	5.300.000 **32.100.000** 37.400.000

Scanned with OKEN Scanner

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
28.12	3.000	5.435	16.305.000				1.000	5.300	5.300.000
							6.000	5.350	32.100.000
							3.000	5.435	**16.305.000**
							10.000		53.705.000
30.12				1.000	5.300	5.300.000	2.500	5.350	13.375.000
				3.500	5.350	**18.725.000**	**3.000**	5.435	**16.305.000**
				4.500		24.025.000	5.500		29.680.000

d) LIFO

Data	Intrări			Ieşiri			Stoc		
	cant.	preţ	valoare	cant.	preţ	valoare	cantitate	preţ	valoare
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.12							1.000	5.000	5.000.000
3.12	10.000	5.100	51.000.000				1.000	5.000	5.000.000
							10.000	5.100	**51.000.000**
							11.000		55.000.000
5.12	9.000	5.300	47.700.000				1.000	5.000	5.000.000
							10.000	5.100	51.000.000
							9.000	5.300	**47.700.000**
							20.000		103.000.000
10.12				9.000	5.300	47.700.000	1.000	5.000	5.000.000
				6.000	5.100	**30.600.000**	4.000	5.100	**20.400.000**
				15.000		78.300.000			25.400.000
15.12	6.000	5.350	32.100.000				1.000	5.000	5.000.000
							4.000	5.100	20.400.000
							6.000	5.350	**32.100.000**
							11.000		57.500.000
20.12				4.000	5.350	21.400.000	1.000	5.000	5.000.000
							4.000	5.100	20.400.000
							2.000	5.350	**10.700.000**
							7.000		34.100.000
28.12	3.000	5.435	16.305.000				1.000	5.000	5.000.000
							4.000	5.100	20.400.000
							2.000	5.350	10.700.000
							3.000	5.435	**16.305.000**
							10.000		52.405.000
30.12				3.000	5.435	16.305.000	1.000	5.000	5.000.000
				1.500	5.350	**8.025.000**	4.000	5.100	20.400.000
				4.500		24.330.000	**500**	5.350	**2.675.000**
							5.500		28.075.000

e) Metoda costurilor prestabilite. Presupunem că pentru materia primă M întreprinderea foloseşte un cost prestabilit de 5.200 lei/buc.

Soldul iniţial la cost prestabilit este de 5.200.000 lei: deoarece costul efectiv este de 5.000.000 lei, deci diferenţa este favorabilă de 200.000 lei (sold iniţial debitor în roşu sau chenar la contul 308 „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale", analitic „Diferenţe de preţ la materia primă M").

Scanned with OKEN Scanner

Toate intrările şi ieşirile vor fi evaluate în contul de gestionare la costul prestabilit, diferenţele urmînd să afecteze contul 308. La intrare cunoaştem atît costul prestabilit, cît şi costul efectiv, în timp ce ieşirile vor fi evaluate doar la costul prestabilit, urmînd ca la sfîrşitul lunii să repartizăm şi diferenţele de preţ aferente. Situaţia mişcărilor din cursul lunii se prezintă astfel :

Data	Natura mişcării		Cantitate (bucăţi)	Preţ (lei/buc.)	Valoare (lei)
3.12	intrare	cost efectiv		5.100	51.000.000
		cost prestabilit	10.000	5.200	**52.000.000**
		diferenţe			**1.000.000**
5.12.	intrare	cost efectiv		5.300	47.700.000
		cost prestabilit	9.000	5.200	**46.800.000**
		diferenţe			900.000
10.12	ieşire	cost prestabilit	15.000	5.200	78.000.000
15.12	intrare	cost efectiv		5.350	32.100.000
		cost prestabilit	6.000	5.200	**31.200.000**
		diferenţe			900.000
20.12	ieşire	cost prestabilit	4.000	5.200	20.800.000
25.12	intrare	cost efectiv		5.435	16.305.000
		cost prestabilit	3.000	5.200	**15.600.000**
		diferenţe			705.000
30.12	ieşire	cost prestabilit	4.500	5.200	23.400.000

Conform datelor din acest tabel, putem pune în evidenţă situaţia conturilor 300 şi 308, în vederea determinării coeficientului de repartizare a diferenţelor de preţ (k_{308}, astfel :

D	300	C
S.i. 5.200.000		78.000.000
52.000.000		23.400.000
46.800.000		20.800.000
31.200.000		
15.600.000		
Rd 45.600.000		122.200.000 Rc

D	300	C
S.i. **200.000**		
1.000.000		
900.000		
900.000		
705.000		
Rd 1.505.000		

$$k_{308} = \frac{(Si + Rd)308}{(Si + Rd)301} = \frac{-200.000 + 1.505.000}{5.200.000 + 145.600.000} = 0{,}0086538$$

Diferenţele de preţ aferente ieşirilor sînt egale cu valoarea ieşirilor la cost prestabilit ponderată cu k_{308}: $122.200.000 \times 0{,}0086538 = 1.057.494$ lei diferenţă nefavorabilă, astfel încît cheltuiala efectivă în luna decembrie a fost de $122.200.000 + 1.057.494 = 123.257.494$ lei, iar valoarea reală a stocului final, aşa cum ar apare în bilanţ, este de $28.600.000 + 247.506 = 28.847.506$ lei. Observăm că pe cheltuieli avem aceeaşi sumă ca la costul mediu ponderat lunar (diferenţa de 6 lei provine din rotunjiri).

O situaţie comparativă a metodelor folosite se poate prezenta astfel :

Scanned with OKEN Scanner

Explicaţii	Costul mediu ponderat după fiecare intrare	Costul mediu ponderat lunar	FIFO	LIFO	Costuri prestabilite
Sold iniţial (sume efective)	5.000.000	5.000.000	5.000.000	5.000.000	5.000.000
Intrări (sume efective)	147.105.000	147.105.000	147.105.000	147.105.000	147.105.000
Ieşiri (sume efective)	122.828.500	123.257.000	122.425.000	124.030.000	123.257494
Sold final (sume efective)	29.276.500	28.847.500	29.680.000	28.050.000	28.847.506

Din analiza situaţiei prezentate mai sus reiese că, la acelaşi nivel al veniturilor, prin metoda LIFO se înregistrează cheltuiala cu materia primă cea mai importantă. Profitul contabil şi cel fiscal vor avea nivelul cel mai scăzut şi deci impozitul va fi mai mic decît la oricare altă metodă. Toate aceste calcule se confirmă în ipoteza destul de realistă pentru economia românească, a creşterii continue a preţurilor. Constatăm încă o dată că, pe lîngă realizarea obiectivului de amînare a sarcinii fiscale, prin includerea în cheltuieli a unui preţ mai apropiat de preţul pieţei se creează premiza asigurării recuperării unor sume care să permită înlocuirea stocurilor consumate.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 4

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

4.1. Definiţie şi caracteristici

Taxa pe valoare adăugată este, conform definiţiei date de Ordonanţa nr. 3/1992, un impozit indirect care se stabileşte asupra operaţiunilor care privesc transferul proprietăţii bunurilor, ca şi asupra prestării serviciilor. Înţelegerea conţinutului TVA şi a modului de funcţionare a conturilor contabile folosite pentru reflectarea ei presupune precizarea, mai întîi, a conţinutului categoriei de valoare adăugată.

Valoarea adăugată reprezintă valoarea nou creată de întreprindere în urma ciclului de producţie. În analiza financiară, ea este definită ca diferenţa dintre producţia exerciţiului şi marja comercială, pe de o parte, şi consumul intermediar, pe de altă parte. Această definiţie este destul de riguroasă, chiar dacă în cadrul producţiei exerciţiului (ca sold intermediar de gestiune) se agregă elemente eterogene din punctul de vedere al evaluării: producţia vîndută, evaluată la preţ de vînzare; producţia stocată şi producţia imobilizată, evaluate la cost de producţie. Această eterogenitate a evaluărilor este evitată în reglementările specifice TVA, unde se precizează că, în vederea calculului taxei, valoarea adăugată este echivalentă cu diferenţa dintre vînzările şi cumpărările din acelaşi stadiu al circuitului economic[1], excluzîndu-se, deci, producţia stocată.

Pe baza definiţiei date valorii adăugate, mecanismul TVA poate fi pus în evidenţă astfel (atunci cînd cota de TVA este de 22%):

Valoarea adăugată	=	*Vînzări*	-	*Cumpărări*
22% din valoarea adăugată	=	*22% din vînzări*	-	*22% din cumpărări*
TVA de plată	=	*taxa colectată*	-	*taxa deductibilă*
datorie faţă de buget		*datorie*		*creanţă*

În România, s-a optat pentru acest mod indirect de a calcula TVA în primul rînd pentru că s-a urmărit introducerea unui mecanism asemănător cu cel din majoritatea ţărilor UE şi apoi pentru că este mai comod şi informaţiile necesare vin direct din documentele care justifică vînzările şi, respectiv, cumpărările. Astfel, mai întîi se determină taxa colectată (sau taxa aferentă vînzărilor) şi taxa deductibilă (sau taxa aferentă cumpărărilor), pe baza documentelor justificative şi apoi, prin diferenţă, se stabileşte TVA de plată sau, dacă taxa deductibilă este mai mare decît taxa colectată, TVA de

1. Conceptul fiscal de valoare adăugată este astfel mai restrictiv decât cel reţinut de contabilitatea naţională.

recuperat. Precizăm acest fapt deoarece există şi ţări (Japonia, Finlanda, Turcia) în care TVA se calculează aplicînd direct cota asupra valorii adăugate[2].

Dacă ne situăm în perspectiva întreprinderii care calculează TVA, putem observa că denumirile unor conturi de TVA nu corespund conţinutului economic al materiei pe care o reflectă şi putem să le acceptăm doar în ideea unei simplificări a aspectului formal al mecanismului TVA. De exemplu, contul 4426 „TVA deductibilă" are în titlu termenul TVA, cu toate că el reflectă 22% din cumpărări şi, din punctul de vedere al întreprinderii care face acest calcul, cumpărările nu cuprind valoare adăugată. Acelaşi raţionament poate fi urmat şi în analiza contului 4427 „TVA colectată" care reflectă de fapt 22% din vînzări în condiţiile în care ştim că vînzările cuprind pe lîngă valoarea adăugată de întreprindere şi consumul intermediar. Doar denumirile conturilor 4423 „TVA de plată" şi 4424 „TVA de recuperat" corespund, la nivel de întreprindere, conţinutului lor economic. Este motivul pentru care în prezentarea noastră folosim termenii de taxă colectată sau taxa aferentă vînzărilor şi taxă deductibilă sau taxă aferentă cumpărărilor. Acceptarea, la nivelul profesiunii contabile a denumirilor conturilor de TVA, aşa cum sînt ele prevăzute în planul de conturi, nu este însă de condamnat, deoarece prin această abordare se simplifică modul de înţelegere a mecanismului.

Pentru a ne situa în continuare tot în planul conceptual al definirii categoriilor cu care se lucrează în contabilitatea TVA, trebuie să observăm şi simplificările care se aduc atunci cînd se defineşte contul 4428 „TVA neexigibilă". Şi pentru acest cont rămîn valabile consideraţiile făcute cu privire la conturile 4426 şi 4427. În plus, în reglementările contabile se precizează că „prin acest cont, se ţine evidenţa taxei neexigibile rezultată din vînzările şi cumpărările de bunuri, servicii, lucrări efectuate cu plata în rate, precum şi cea inclusă în preţul de vînzare cu amănuntul la unităţile comerciale care ţin evidenţa la acest preţ"[3]. Am văzut, însă, că taxa aferentă vînzărilor este o datorie, iar taxa aferentă cumpărărilor este o creanţă şi ştim că taxa inclusă în preţul cu amănuntul al mărfurilor aflate în stoc este un element rectificativ. La întocmirea bilanţului, conform normelor publicate anual de Ministerul Finanţelor, se confirmă conţinutul eterogen al contului 4428 şi, respectîndu-se principiul necompensării, fiecare componentă (taxa neexigibilă aferentă cumpărărilor, taxa neexigibilă aferentă vînzărilor şi taxa neexigibilă inclusă în preţul cu amănuntul) apare pe o poziţie distinctă, conform cu natura economică a elementului în cauză. Pentru rezolvarea acestei probleme este preferabil ca evidenţa taxei neexigibile să se ţină pe analitice ale lui 4428, analitice care să apară distinct în balanţa de verificare: 4428.6 „Taxă neexigibilă aferentă cumpărărilor", 4428.7 „Taxă neexigibilă aferentă vînzărilor", 4428.8 „Taxă neexigibilă inclusă în preţul de vînzare al mărfurilor în stoc" şi eventual alte analitice, dacă mai sînt necesare.

Avînd în vedere faptul că taxa pe valoare adăugată este un impozit pe care îl plătesc fracţionat întreprinderile, ca verigi în drumul parcurs de bunuri şi servicii pînă la consumatorul final, şi este suportat de acesta din urmă, se consideră ca oferă unele avantaje din punct de vedere fiscal[4]: garantează neutralitatea între filierele de producţie şi cele de distribuţie în interiorul unei ţări, asigură neutralitatea externă în sensul că bunurile din import sînt supuse taxei în aceleaşi condiţii ca bunurile provenite din ţară şi exportul este taxat cu cota zero (se evită astfel impunerea dublă în ţara exportatorului şi

2. Văcărel, I., *Relaţii financiare internaţionale*, Ed. Academiei, Bucureşti, 1995, p. 192.
3. M.F., *Sistemul contabil al agenţilor economici*, Bucureşti, 1994, p. 115.
4. Vallée, A., *Economie des systèmes fiscaux comparés*, PUF, Paris, 1994, p. 166.

Scanned with OKEN Scanner

în ţara importatorului) şi reduce riscul de fraudă prin posibilitatea de a proceda la un control încrucişat. Se mai apreciază, de asemenea, că taxa pe valoarea adăugată este un impozit cu randament fiscal ridicat, că este stabil şi elastic[5].

Fiind un impozit indirect cu pondere semnificativă în totalul veniturilor bugetului de stat[6] şi avînd în vedere faptul că în România sistemul fiscal este nou şi într-o continuă modificare, legislaţia în domeniul TVA este foarte bogată, numărul legilor, ordonanţelor, hotărîrilor de guvern, deciziilor, ordinelor ministrului fiind apreciabil. În afară de normele care se referă expres la TVA, trimiteri la acest impozit se mai fac şi în alte reglementări, făcîndu-i dificilă gestiunea[7]. Legislaţia de bază[8] o constituie Ordonanţa Guvernului nr. 3/1993 republicată în 1995, cu modificările aduse de Ordonanţele Guvernului nr. 22/1995, nr. 21/1996, nr. 34/1997, nr. 2/1998, nr. 8/1998, nr. 20/1998, de Ordonanţele de Urgenţă ale Guvernului nr. 56/1997, nr. 77/1997, nr. 18/1998, nr. 12/1998, nr. 33/1998, nr. 31/1999. Aceste Ordonanţe sînt însoţite de norme de aplicare aprobate prin Hotărîre de Guvern (512/1998), precum şi de deciziile Comisiei Centrale pentru aplicarea unitară a prevederilor legale în domeniul impozitelor indirecte nr. 9/1997 şi nr. 10/1997.

În continuare, vom prezenta ceea ce este semnificativ din conţinutul normelor privind TVA.

4.2. Sfera de aplicare

În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operaţiunile cu plată, precum şi cele asimilate acestora, efectuate de o manieră independentă de către persoane fizice sau juridice şi care se referă la:

- livrări de bunuri şi prestări de servicii efectuate în cadrul exercitării activităţii profesionale;
- transferul proprietăţii bunurilor imobiliare între agenţii economici, precum şi între aceştia şi instituţii publice sau persoane fizice (construcţii, terenuri, bunuri mobile care nu pot fi detaşate fără a fi deteriorate imobilele);
- importul de bunuri şi servicii introduse în ţară, direct sau prin intermediar autorizat, de orice persoană fizică sau juridică, în condiţiile prevăzute de Regulamentul vamal al României;
- operaţiuni asimilate.

Livrarea constituie transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor deţinute de proprietar către beneficiar, direct sau prin cei care acţionează în numele acestora. Se cuprind aici operaţiuni indiferent de forma juridică prin care se realizează: vînzare, schimb (caz în care se consideră că au loc două livrări separate, care se impozitează distinct), aport în bunuri la capitalul social al societăţilor comerciale, închiriere de bunuri

5. Moşteanu, T., Dinu, S., *Reforma sistemului fiscal în România*, EDP, Bucureşti, 1998, p. 138.
6. Conform legii bugetului pe 1999 ponderea taxei pe valoarea adăugată în totalul veniturilor este de 32,25%.
7. Niţu, I., *Totul despre TVA – legislaţie la zi, sistematizată, adnotată şi comentată*, buletin economic legislativ nr. 1-2/1998, editat de Tribuna Economică, Bucureşti, 1998, p. 6.
8. Conform legii bugetului de stat pe 1999 nr. 36/1999.

Scanned with OKEN Scanner

(inclusiv prin contracte de leasing). Transferul de proprietate prin executare silită intră în sfera de aplicare a TVA cînd debitorul este agent economic plătitor şi şi-a exercitat dreptul de deducere pentru bunurile care fac obiectul executării silite.

Prin prestări de servicii se înţeleg activităţile rezultate printr-un contract prin care o persoană se obligă să execute o muncă manuală sau intelectuală în scopul obţinerii de profit şi care nu este transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor mobile sau imobile. Aceste activităţi pot avea ca obiect: lucrări de construcţii-montaj, transport de persoane şi mărfuri, servicii de poştă şi de telecomunicaţii, închiriere de bunuri mobile sau imobile, operaţiuni de intermediere sau comision, reparaţii de orice natură, cesiuni de bunuri mobile necorporale precum: drepturi de autor, brevete, licenţe, mărci de fabrică şi de comerţ, de titluri de participare, operaţiuni de publicitate, consultanţă, cercetări şi expertize, operaţiuni bancare, financiare, de asigurare sau reasigurare; orice altă muncă fizică sau intelectuală.

Operaţiunile pe care normele le consideră asimilate livrărilor de bunuri şi prestărilor de servicii sînt vînzările cu plata în rate, precum şi preluarea de către agenţii economici a unor bunuri în vederea folosirii sub orice formă, în scop personal sau pentru a fi puse la dispoziţia altor persoane cu titlu gratuit (cu excepţia celor care se încadrează în limitele şi în destinaţiile prevăzute de lege); regimul este valabil şi pentru serviciile folosite în acest scop. Încadrarea în limitele invocate se determină pe baza datelor raportate în bilanţul contabil anual. Taxa aferentă sumelor care depăşesc aceste limite se include în declaraţia întocmită pentru luna în care agenţii economici au termen de depunere a bilanţului contabil anual.

După terminarea lichidării societăţilor în nume colectiv, a societăţilor în comandită simplă sau a societăţilor cu răspundere limitată, repartizarea activelor între asociaţi nu intră în sfera de aplicare a TVA decît dacă pentru bunurile respective s-a exercitat dreptul de deducere.

Dacă transferul de proprietate are loc prin intermediul mai multor tranzacţii, fiecare operaţiune este impozitată distinct, chiar dacă bunul este transferat direct către beneficiarul final.

Toate aceste operaţiuni privind transferul proprietăţii bunurilor sau serviciilor intră în sfera de aplicare a TVA atunci cînd rezultă în urma unor activităţi care au ca scop obţinerea de profituri, desfăşurate de persoane fizice sau juridice.

Nu sînt supuse TVA operaţiunile privind livrările de bunuri şi servicii rezultate din activitatea specifică autorizată, efectuate de:

a) asociaţiile fără scop lucrativ, pentru activităţile avînd caracter social filantropic;
b) organizaţiile care desfăşoară activităţi de natură religioasă, politică sau civică;
c) organizaţiile sindicale, pentru activităţile legate direct de apărarea intereselor colective, materiale şi morale ale membrilor lor;
d) instituţiile publice, pentru activităţile lor administrative, sociale, educative, de apărare, ordine publică, siguranţa statului, culturale şi sportive;
e) camera de comerţ şi industrie a României şi Registrul comerţului;
f) corpul gardienilor publici.

Aceste persoane pot fi totuşi supuse TVA pentru operaţiunile efectuate în mod sistematic, direct sau prin unităţi subordonate, pentru obţinerea de profit. Pentru activităţile de această natură, se înregistrează ca plătitoare de TVA numai partea din

Scanned with OKEN Scanner

structura asociaţiei, organizaţiei sau instituţiei (magazin, hotel, atelier, gospodărie anexă etc.) prin care se realizează operaţiunile respective şi pentru care este obligatorie organizarea distinctă a evidenţei gestiunilor şi contabilităţii. Vînzarea bunurilor confiscate de către D.G.F.P.C.F.S. nu intră în sfera de aplicare a TVA, decît dacă se realizează prin comisionari: în acest caz se impune numai comisionul. Transferurile de sume de la bugetul se stat sub formă de subvenţii pentru acoperirea cheltuielilor de administrare, de întreţinere, exploatare, reparaţii şi modernizări, care depăşesc veniturile nu sînt supuse taxei pe valoarea adăugată şi nu se trec la „Ieşiri" în partea rezervată TVA din declaraţia privind obligaţiile de plată la bugetul de stat.

Normele precizează că, din punctul de vedere al teritorialităţii, sînt supuse TVA operaţiunile referitoare la transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor situate pe teritoriul României, bunurile din import fiind impozitate la introducerea acestora în ţară, în cadrul regimului vamal de import definitiv, pe baza declaraţiei vamale. Dacă pentru bunuri nu apar dificultăţi în privinţa stabilirii locului impozitării, pentru servicii, situaţia se complică într-un anumit fel. Astfel, se consideră că, de regulă, locul impozitării îl reprezintă locul unde prestatorul îşi are stabilit sediul activităţii economice, iar în lipsa acestuia, locul unde este situat domiciliul stabil al prestatorului (pentru operaţiuni care se referă la închirieri de bunuri sub orice formă, cesiuni şi concesiuni ale unor drepturi de autor, brevete, licenţe, mărci, servicii de publicitate, expertize şi consultanţă, prelucrări de date şi furnizări de informaţii, punere la dispoziţie de personal). Pentru transportul de persoane şi mărfuri, locul prestării este locul unde se efectuează transportul, în funcţie de distanţele parcurse în România, de la punctul de plecare la punctul de sosire. Locul impozitării este considerat locul unde serviciile sînt prestate efectiv, pentru activităţile culturale, artistice, sportive, ştiinţifice, educative, de divertisment sau similare, pentru prestările accesorii transportului, pentru expertizele aferente bunurilor mobile corporale ca şi pentru lucrările efectuate asupra bunurilor mobile corporale, activitatea hotelieră, inclusiv în moteluri, vile, cabane, campinguri. Taxa pe valoarea adăugată se plăteşte de către beneficiari concomitent cu plata furnizorului extern, pentru următoarele servicii din import: închirieri de bunuri corporale (inclusiv prin contracte de leasing), introduse temporar pe teritoriul României, cu respectarea formalităţilor vamale, cesiuni ale dreptului de autor, de brevete, licenţe, mărci, servicii de consultanţă, publicitate, asistenţă tehnică, studii, cercetări expertize.

După precizarea ansamblului de operaţiuni care reprezintă transfer al dreptului de proprietate sau servicii sau operaţiuni asimilate acestora supuse TVA, normele legale vin şi precizează excepţiile, adică operaţiunile scutite de la calculul acestui impozit, specificîndu-se că nu este permisă extinderea acestora prin analogie. Se regăsesc aici unităţile care realizează livrări de bunuri şi servicii în ţară rezultate din activitatea specifică precum:

- unităţi sanitare, inclusiv veterinare, şi de asistenţă socială autorizate, indiferent de forma de organizare şi de titularul dreptului de proprietate (se includ şi unităţile care desfăşoară astfel de activităţi în staţiunile balneoclimaterice). Serviciile de cazare, masă şi tratament prestate cumulat de agenţii economici care îşi desfăşoară activitatea în staţiunile balneoclimaterice şi a căror contravaloare este decontată pe bază de bilete de tratament sînt şi ele scutite de TVA. Dacă unităţile de categoria celor precizate mai sus prestează şi alte activităţi decît cele sanitare şi de asistenţă socială, atunci încadrarea lor în sfera de aplicare a TVA se efectuează în mod

Scanned with OKEN Scanner

distinct, ţinînd seama de prevederile legale. Astfel, operaţiunile efectuate în mod sistematic în vederea realizării de profituri (livrări de medicamente sau de bunuri de altă natură, prestările hoteliere, activităţile de comerţ) sînt supuse TVA dacă unitatea în cauză realizează o cifră de afaceri anuală care depăşeşte limita stabilită de lege (în prezent, 50 milioane lei). Tot în categoria operaţiunilor scutite se mai cuprind activităţile desfăşurate de:

- unităţile cuprinse în sistemul naţional de învăţămînt aprobat prin legea învăţămîntului (nu intră aici cursurile efectuate contra plată în scopul obţinerii de profit). În acelaşi timp sînt scutite de TVA şi achiziţiile de aparatură, utilaje, fond de carte, publicaţii şi dotări pentru procesul didactic. Deoarece prin lege nu se acordă în mod expres dreptul de deducere a TVA aferente bunurilor şi serviciilor achiziţionate în vederea acestor operaţiuni, furnizorii şi beneficiarii vor negocia preţuri în condiţii de scutire de TVA, respectiv prin includerea în acestea a taxei aferente aprovizionărilor respective;
- liber profesioniştii autorizaţi indiferent de modul de exercitare a profesiei, ca şi persoanele fizice şi asociaţiile familiale autorizate să desfăşoare activităţi pe baza liberei iniţiative;
- gospodăriile agricole şi asociaţiile de tip privat ale acestora;
- cantinele organizate pe lîngă asociaţiile, organizaţiile şi instituţiile publice care nu se cuprind în sfera de aplicare a TVA, cu excepţia celor care funcţionează în regim de alimentaţie publică;
- casele de economii, fondurile de plasament, casele de ajutor reciproc, cooperativele de credit şi alte societăţi de credit, casele de schimb valutar;
- societăţile de investiţii financiare, de intermediere financiară şi de valori mobiliare precum şi alte persoane juridice autorizate să desfăşoare operaţiuni financiare sau cu alte instrumente financiare;
- Banca Naţională a României şi societăţile bancare pentru operaţiunile specifice nu sînt scutite vînzările de imobile către salariaţi, cu excepţia celor construite înainte de introducerea TVA. De asemenea, nu sînt scutite tranzacţiile cu bunuri mobile şi imobile în executarea creanţelor, precum şi prestările de servicii care nu sînt efectuate în exclusivitate de societăţile bancare (expertize, studii de fezabilitate, consultanţă, evaluări, închirieri de spaţii, cazare etc.). Dacă băncile realizează, din operaţiuni impozabile, venituri de peste 50 milioane anual, au obligaţia să se înregistreze ca plătitori de TVA şi să organizeze distinct evidenţa operaţiunilor şi a contabilităţii;
- fondul de garantare a depozitelor în sistemul bancar;
- societăţile de asigurare şi reasigurare, inclusiv cele de intermediere în astfel de activităţi pentru sumele încasate de la asiguraţi. Despăgubirile acordate cuprind şi TVA inclusă în devizele întocmite de unităţile prestatoare de servicii înregistrate ca plătitoare de TVA;
- Loteria naţională şi agenţii economici autorizaţi să desfăşoare jocuri de noroc;
- regiile autonome Monitorul oficial, Imprimeria BNR, Imprimeria naţională.

Mai sînt scutite:

- operaţiunile care intră în sfera de aplicare a impozitului pe spectacole şi a impozitului pe activitatea de taximetrie;
- editarea, tipărirea, vînzarea de manuale şcolare şi cărţi, realizarea şi difuzarea de programe de radio şi televiziune, producţia de filme, cu excepţia activităţilor de

Scanned with OKEN Scanner

reclamă şi publicitate conexe. Se admite dreptul de deducere a taxei aferente cumpărărilor de bunuri şi servicii destinate activităţilor de mai sus;

- următoarele bunuri şi servicii: combustibil pentru consum casnic, energie electrică şi termică pentru consum casnic, apă şi canalizare, transporturile fluviale ale localnicilor din Deltă. Aceste produse şi servicii sînt scutite la agenţii economici din reţeaua de desfacere, distribuire şi prestare către populaţie, la instituţiile de creştere şi ocrotire a copiilor, la căminele de bătrîni şi pensionari, iar aceştia îşi vor exercita, pentru livrările şi prestările corespunzătoare, dreptul de deducere a TVA aferentă cumpărărilor destinate operaţiunilor de mai sus;
- veniturile din vînzarea de produse reziduale, rezultate din activitatea industrială, a materialelor recuperate din casări de bunuri mobile şi imobile, cu exercitarea dreptului de deducere, numai dacă sînt destinate utilizării în scop productiv (destinaţia se prevede în mod obligatoriu în contractele încheiate între furnizor şi beneficiar); regula este valabilă şi pentru prestatorii de servicii legate de operaţiunile de mai sus: colectare, sortare, presare, manipulare, transport, vînzare (inclusiv pentru materialele colectate de la populaţie). În cazul în care, la contractare sau la livrare nu se poate stabili că bunurile sînt destinate utilizării în scop productiv, furnizorii au obligaţia să aplice TVA iar beneficiarii vor avea dreptul de a o deduce;
- activităţile agenţilor economici cu o cifră de afaceri declarată sau realizată de sub limita stabilită de lege (în prezent de pînă la 50 milioane lei anual). Dacă agenţii economici devin plătitori şi ulterior realizează o cifră de afaceri mai mică decît limita legală, nu mai beneficiază de scutire.
- aportul de bunuri şi servicii la capitalul social al societăţilor comerciale.

Operaţiunile din import care beneficiază de scutire se referă la: bunuri scutite de taxe vamale; mărfurile importate şi comercializate în regim de duty-free, precum şi magazinele pentru uzul exclusiv al reprezentanţelor diplomatice şi al personalului acestora; importul de aur al BNR; bunuri şi servicii din import similare bunurilor şi serviciilor din ţară scutite; reparaţiile şi transformările la nave şi aeronave româneşti în străinătate; mijloacele de transport, mărfurile şi alte bunuri provenite din străinătate care se introduc direct în zonele libere; licenţe de filme şi programe, drepturi de transmisie, abonamente la agenţii de ştiri externe, şi altele de această natură, destinate activităţii de radio şi televiziune.

Agenţii economici precum şi unităţile economice din cadrul altor persoane juridice care efectuează operaţiuni scutite de TVA pot opta pentru plata acestei taxe. Aprobarea se dă de către Ministerul Finanţelor, prin organele sale fiscale, pe bază de cerere şi de justificare economică prezentate de solicitant, numai în condiţiile în care includerea operaţiunilor respective în sfera de aplicare a TVA nu influenţează negativ alte activităţi specifice sau produse scutite, în scopul protecţiei sociale.

Scanned with OKEN Scanner

4.3. Reguli şi cote de impozitare

Principala regulă în funcţie de care se stabileşte dacă operaţiunea este supusă sau nu taxei o constituie destinaţia produselor livrate sau serviciilor prestate[9]. Potrivit acestui principiu, bunurile şi serviciile sînt supuse taxei în ţara în care se consumă, astfel că:

- bunurile şi serviciile din ţară sau din import sînt supuse taxei dacă sînt destinate beneficiarilor din România;
- bunurile şi serviciile destinate exportului sînt supuse cotei zero de TVA

Pe baza acestor criterii, operaţiunile care intră în sfera de aplicare a acestui impozit indirect se împart în următoarele categorii:

a) operaţiuni supuse **cotei de 22%**; intră aici toate livrările de bunuri şi prestările de servicii, din ţară şi din import, cu excepţia celor supuse cotei de 11%, cotei zero sau celor scutite;

b) operaţiuni supuse **cotei reduse de 11%**, care reprezintă livrări de[10]: carne comestibilă de animale şi păsări domestice, inclusiv organe şi măruntaie, vîndute în stare proaspătă, preparate sau conserve; peşte şi produse comestibile din peşte, inclusiv semiconserve şi conserve, exclusiv icre; lapte, lapte praf şi produse lactate comestibile; uleiuri şi grăsimi comestibile; ouă de păsări din specii domestice; făină[11]; medicamente de uz uman şi veterinar, substanţe farmaceutice, plante medicinale, operaţiuni privind livrarea sau leasing-ul pentru aparatură tehnică medicală, alte bunuri destinate exclusiv utilizării în scopuri medicale, chirurgicale, dentare sau veterinare; proteze şi accesorii ale acestora, produse ortopedice; animale vii din speciile: bovine, porcine, ovine şi caprine; păsări vii din specii domestice; uniforme pentru copii din învăţămîntul preşcolar şi primar; articole de îmbrăcăminte şi încălţăminte pentru copii sub un an; transportul în comun urban de călători, inclusiv cel care parcurge şi o distanţă în afara urbanului; lucrări agricole; îngrăşăminte chimice şi minerale, insecticide, fungicide şi erbicide; seminţe, certificate şi tratate fito-sanitar, de floarea-soarelui, porumb hibrid şi sfeclă de zahăr; pîine, grîu de consum şi pentru seminţe; editarea, tipărirea, vînzarea ziare şi reviste de cultură[12], inclusiv activităţilor de reclamă şi publicitate efectuate prin acestea; unităţile de turism care şi-au achitat contribuţia la fondul special pentru dezvoltarea şi promovarea turismului beneficiază de o cotă redusă (11%) de TVA

9. Ministerul Finanţelor, *Ghidul TVA pentru contribuabili*, Bucureşti, 1998, pp. 5-6.
10. OG nr. 2/ 1998.
11. Cota redusă se aplică de agenţii economici producători, importatori şi de cei care comercializează produsele de mai sus, cu excepţia agenţilor economici din reţeaua de alimentaţie publică şi a celor care practică adaosul comercial de alimentaţie publică.
12. Reviste de cultură sînt publicaţiile periodice care au ca obiect literatura, ştiinţele teoretice şi aplicate, artele şi orice alt domeniu al vieţii spirituale sau intelectuale, editate în scopul promovării acestor activităţi.

Scanned with OKEN Scanner

pentru serviciile turistice, inclusiv de alimentaţie publică, oferite în pachet, pe bază de bilet (de cota redusă beneficiază şi agenţiile de turism pentru comisionul încasat[13]) ;

c) operaţiuni supuse **cotei zero de TVA** :

- exportul de bunuri şi prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, efectuate de agenţi economici cu sediul în România. Se consideră export livrările de bunuri efectuate de agenţii economici cu sediul în România către beneficiari cu sediul în străinătate şi care sînt transportate în afara teritoriului ţării, cu îndeplinirea formalităţilor vamale pentru export. Serviciile legate de export sînt cele prestate de comisionari sau alţi intermediari, serviciile de certificarea calităţii produselor exportate, de eliberare a certificatelor de origine şi a altor avize, transportul mărfurilor la destinaţia din străinătate, încărcare, descărcare, manipulare, închirierea de mijloace de transport, paza şi depozitarea mărfurilor exportate, operaţiuni de prezentare şi ambalare a produselor destinate exportului, livrări de bunuri destinate aprovizionării navelor şi aeronavelor care prestează transporturi internaţionale de bunuri şi persoane. Prestatorii acestor servicii beneficiază de cota zero numai în condiţiile în care prestarea se efectuează pe bază de documente prezentate de beneficiari, din care să rezulte că operaţiunile în cauză sînt direct legate de exportul de bunuri. Dacă această condiţie nu este îndeplinită, prestatorul facturează serviciile cu cota obişnuită (22%). Justificarea realităţii exportului de bunuri se face cu factura externă, declaraţia vamală de export, vizată de organele vamale, documentele de transport internaţional şi, după caz, poliţa de asigurare şi/sau de reasigurare precum şi alte documente specifice, dacă sînt necesare. Faptul că prestările de servicii sînt legate de exportul de bunuri este justificat cu o copie după declaraţia vamală de export, vizată de organele vamale, copii de pe documentele de transport internaţional şi, după caz, poliţa de asigurare şi/sau de reasigurare precum şi alte documente specifice prestărilor efectuate în porturi, aeroporturi, gări şi autogări ;
- prestările de servicii efectuate de agenţi economici cu sediul în România, contractate cu beneficiari cu sediul sau domiciliul în străinătate, pentru care locul prestării se situează în străinătate. Justificarea cotei zero se face cu contractele încheiate între partenerii externi sau cu comanda adresată de aceştia, cu factura externă, cu dovada încasării facturii externe ;
- transportul internaţional de persoane în şi din străinătate, efectuat prin curse regulate de agenţii economici autorizaţi cu sediul în România, cu excepţia celui pentru agenţii economici care intermediază activitatea de turism internaţional. Pentru transportul de persoane, cota zero se aplică numai dacă durata acestuia pe parcurs extern depăşeşte 24 de ore. Justificarea realităţii transportului internaţional auto de persoane se face cu licenţa de transport, licenţa de execuţie pentru curse regulate de călători, caietul de sarcini, foaia de parcurs, scrisoarea de transport şi alte documente oficiale din care să rezulte data ieşirii şi intrării în ţară, documentele emise de prestatorii de servicii de cazare, masă etc., din străinătate ;

13. OG nr. 8/1998, publicată în *Monitorul oficial* nr. 40/30.01.1998. atît timp cît o să mai fie în vigoare în forma iniţială.

Scanned with OKEN Scanner

- materialele, accesoriile şi alte bunuri care sînt introduse din teritoriul vamal al României în zonele libere cu îndeplinirea formalităţilor de export; redevenţele şi chiriile aferente terenurilor şi construcţiilor din zonele libere;
- bunurile şi serviciile în favoarea directă a misiunilor diplomatice, a oficiilor consulare şi a reprezentanţelor internaţionale interguvernamentale, acreditate în România, precum şi a personalului acestora, în condiţiile stabilite de Ministerul Finanţelor pe bază de reciprocitate;
- bunurile cumpărate din expoziţiile organizate în România, precum şi din reţeaua comercială, expediate sau transportate în străinătate de către cumpărătorul care nu are domiciliul sau sediul în România, în condiţiile stabilite de Ministerul Finanţelor (în acest caz, cota zero se realizează prin restituirea taxei plătite de cumpărător, atunci cînd face dovada că bunurile cumpărate supuse taxei au părăsit teritoriul României[14]);
- bunurile şi serviciile finanţate direct din ajutoare sau împrumuturi nerambursabile acordate de guverne străine, organisme internaţionale, organizaţii non-profit şi de caritate din ţară şi din străinătate, inclusiv donaţii ale persoanelor fizice. În acest sens, particularizînd pentru bunurile şi serviciile finanţate din fonduri PHARE, cota zero de TVA se realizează astfel: prin exercitarea dreptului de deducere de către beneficiari, dacă sînt plătitori de TVA sau prin restituirea de către D.G.F.P.C.F.S. a taxei aferente aprovizionărilor făcute de neplătitori de TVA sau prin facturarea de către furnizori a bunurilor şi serviciilor fără TVA, cu exercitarea dreptului de deducere, pe baza unui certificat eliberat de către D.G.F.P.C.F.S.

Cotele de TVA prevăzute în normele legale se aplică asupra bazei de impozitare în care nu se include taxa. Pentru bunurile comercializate prin comerţul cu amănuntul (magazine, consignaţii, unităţi de alimentaţie publică sau alte unităţi care au relaţii directe cu populaţia), precum şi pentru unele prestări de servicii (transport, poştă, telefon, telegraf etc.), preţurile şi tarifele practicate cuprind şi TVA. În aceste condiţii, taxa se determină prin aplicarea unei cote recalculate asupra sumei obţinute din vînzarea bunurilor şi din prestarea serviciilor; pentru operaţiunile supuse cotei de 22%, cota recalculată este de $(22/122) \times 100 = 18{,}033\%$ iar pentru operaţiunile supuse cotei de 11%, cota recalculată este de $(11/111) \times 100 = 9{,}909\%$.

Acelaşi regim se aplică şi pentru determinarea taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor vîndute pe bază de licitaţie, pe bază de evaluare sau expertiză, precum şi pentru alte situaţii în care în documentele legale nu se specifică în mod expres cuantumul TVA[15].

4.4. Faptul generator şi exigibilitatea

Faptul generator reprezintă momentul în care ia naştere obligaţia agentului economic de a plăti taxa, iar exigibilitatea reprezintă dreptul organului fiscal de a pretinde plata taxei datorate bugetului de stat. Obligaţia plăţii TVA ia naştere la data efectuării livrării

14. Ordinul ministrului finanţelor nr. 2610/22.12.1998, publicat în *Monitorul oficial* nr. 34/28.01.1999.
15. *Ministerul Finanţelor*, *Ghidul TVA* pentru contribuabili, Bucureşti, 1998, p. 11.

Scanned with OKEN Scanner

de bunuri mobile, transferului proprietăţii bunurilor imobile şi prestării serviciilor. În cazul livrării parţiale sau executării parţiale de servicii, obligaţia de plată se determină corespunzător valorii bunurilor livrate sau serviciilor prestate. Pentru livrările de bunuri şi prestările de servicii cu plata în rate, precum şi pentru cele care dau naştere la decontări sau încasări succesive, faptul generator intervine la expirarea perioadei pentru care se face decontarea sau, după caz, la data prevăzută pentru încasarea ratelor. Pentru următoarele operaţiuni, obligaţia de plată ia naştere după cum urmează:

- în cazul importurilor de bunuri, la data înregistrării declaraţiei vamale, iar pentru serviciile din import, la data recepţiei de către beneficiar;
- la data vînzării bunurilor către beneficiari, în cazul operaţiunilor efectuate prin intermediari sau prin consignaţie;
- la data emiterii documentelor în care se consemnează preluarea unor bunuri pentru a fi puse la dispoziţia unor persoane fizice sau juridice cu titlu gratuit sau la data documentelor prin care se confirmă prestarea de servicii cu titlu gratuit;
- la data colectării banilor din maşină, pentru mărfurile vîndute prin maşini automate.

Pentru bunurile din import aflate în regim de tranzit, antrepozit sau de introducere temporară în ţară, faptul generator ia naştere la data cînd bunurile în cauză sînt scoase din regimul de mai sus şi s-au întocmit formalităţile vamale corespunzătoare noii destinaţii. Bunurile introduse în ţară în regim de leasing se supun TVA la beneficiar, corespunzător sumelor şi termenelor de plată prevăzute în contractele încheiate. Dacă la expirarea contractului, beneficiarul îşi exercită opţiunea de cumpărare a bunului, se datorează TVA şi pentru suma negociată de părţi în plus faţă de valoarea prevăzută în contract. Pentru bunurile exportate care s-au returnat, faptul generator intervine la data cînd bunurile respective au fost valorificate către beneficiarii interni.

Exigibilitatea ia naştere, de regulă, la momentul apariţiei faptului generator. Există însă şi excepţii de la această regulă, exigibilitatea putînd fi anterioară sau ulterioară faptului generator, în condiţiile stabilite explicit de norme. Astfel, exigibilitatea anticipează faptul generator atunci cînd:

- factura este emisă înainte de efectuarea livrării bunurilor sau prestării serviciilor;
- contravaloarea bunurilor sau serviciilor se încasează înainte de efectuarea livrării bunurilor sau prestării serviciilor;
- se încasează avansuri, cu excepţia avansurilor acordate pentru plata importurilor şi taxelor vamale datorate în vamă, realizarea producţiei destinate exportului, efectuarea de plăţi în contul clientului, activitatea de intermediere în turism, livrări de bunuri şi prestări de servicii scutite de TVA.

Pentru livrări de bunuri şi prestări de servicii care se efectuează continuu sau succesiv, precum şi pentru cele la care se încasează de regulă avansuri, cu autorizarea organelor fiscale, exigibilitatea TVA intervine la data stabilirii debitului clientului, pe bază de factură sau alt document legal aprobat. Pentru construcţiile de locuinţe pentru care se încasează avansuri şi se fac decontări parţiale, pe bază de situaţii de lucrări facturate, exigibilitatea ia naştere la data facturării situaţiilor de lucrări. Exigibilitatea TVA aferentă sumelor constituite drept garanţie pentru acoperirea eventualelor reclamaţii privind calitatea lucrărilor ia naştere la data încheierii procesului-verbal de recepţie definitivă sau, după caz, la data încasării sumelor, dacă încasarea este anterioară acestuia. Pentru livrările de bunuri şi prestările de servicii efectuate între agenţii economici

Scanned with OKEN Scanner

plătitori de TVA cu încasarea la termen de peste 90 de zile, exigibilitatea taxei colectate la furnizor şi a taxei deductibile la beneficiar ia naştere la data scadenţei plăţii stabilite conform clauzelor contractuale. Data scadenţei se înscrie obligatoriu în factură sau în alt document legal întocmit.

Pentru bunurile din import predate producătorilor în cadrul operaţiunilor legate, import-export, în vederea realizării produselor ce urmează a fi exportate, a căror contravaloare reprezintă plata importurilor, exigibilitatea taxei ia naştere atît la furnizor, cît şi la beneficiar, la data livrării produselor la export, în condiţiile stabilite de Ministerul Finanţelor.

În cadrul operaţiunilor supuse taxei pe valoare adăugată, sînt situaţii particulare în care se calculează mărimea acesteia dar plata ei se suspendă pe anumite termene. Astfel, pentru importurile de utilaje, instalaţii, echipamente, maşini industriale, şi maşini agricole efectuate în vederea efectuării şi derulării investiţiilor prin care se realizează o unitate productivă nouă, se dezvoltă capacităţile existente sau se retehnologizează fabrici, secţii, ateliere, precum şi pentru unele categorii de materii prime, se poate suspenda plata TVA la organele vamale pe termen de 60 de zile calendaristice pentru materiile prime (calculate de la data înregistrării declaraţiei vamale de import la organul vamal) şi de 120 de zile calendaristice pentru celelalte bunuri precizate mai sus[16]. Pînă la expirarea duratei de suspendare, importatorii sînt obligaţi să achite taxa prin virament, cec sau numerar, la organul fiscal la care sînt înregistraţi sau la o bancă comercială.

Faptul că apariţia obligaţiei de plată a taxei pe valoare adăugată este, de regulă, independentă de data încasării contravalorii bunurilor vîndute şi serviciilor prestate, în condiţiile blocajului financiar generalizat din România, are efecte evident nefavorabile asupra situaţiei de trezorerie a întreprinderilor. În acest context, s-a propus de către întreprinzători şi chiar de către unii politicieni modificarea mecanismului TVA, în sensul plăţii acesteia la data încasării şi nu la data facturării. Este greu de crezut că puterea publică va accepta un astfel de raţionament, în condiţiile în care TVA este un impozit care alimentează cu regularitate trezoreria statului şi în care se apreciază că modificarea mecanismului ar conduce la dificultăţi în formarea veniturilor bugetului de stat. Un instrument care poate împăca întreprinderile cu statul în privinţa decalajului dintre încasarea facturilor şi plata TVA este creditul comercial pe bază de efecte de comerţ. Dacă întreprinderea furnizoare acceptă un astfel de efect în schimbul creanţei faţă de client, atunci ea poate să-l sconteze, transformîndu-l în bani înainte de scadenţă. În acest mod influenţa negativă asupra trezoreriei este atenuată, mai ales că la negocierea efectului de comerţ se poate stabili şi o dobîndă pe care să o plătească clientul şi care, la furnizor, poate acoperi costul operaţiunii de scontare. Însă, pentru ca acest mecanism să funcţioneze, este necesară încredere între părţile implicate şi, în România actuală predomină tocmai lipsa de încredere. În acelaşi timp, este necesară şi implicarea mai serioasă a băncilor. În literatura de specialitate se prezintă şi alte modalităţi de evitare a efectelor TVA asupra trezoreriei: vînzări generalizate cu plata în rate sau vînzări în condiţiile în care clientul este considerat ca un consignatar.

16. Ordinul ministrului finanţelor nr. 166/26.01.1998.

Scanned with OKEN Scanner

4.5. Baza de impozitare

Baza de impozitare reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, exclusiv taxa pe valoarea adăugată. În cazul plăţii în natură, valoarea tuturor bunurilor sau serviciilor primite trebuie să asigure acoperirea integrală a contravalorii bunurilor livrate sau serviciilor prestate. Baza de impozitare se determină integral la data livrării bunurilor, prestării serviciilor sau, după caz, la întocmirea facturilor chiar dacă în contract se prevede plata în rate sau la anumite termene.

Baza de impozitare este determinată de:

- preţurile negociate între vînzător şi cumpărător, precum şi alte cheltuieli datorate de cumpărător pentru livrările de bunuri şi care nu au fost incluse în preţ. Aceste preţuri cuprind şi accizele calculate conform normelor legale;
- tarifele negociate pentru prestările de servicii;
- suma rezultată din aplicarea cotei de comision sau suma convenită între parteneri, pentru operaţiunile de intermediere;
- preţurile de piaţă sau, în lipsa acestora, costurile bunurilor executate de agenţii economici pentru folosinţă proprie sau pentru a fi predate cu titlu gratuit altor persoane fizice sau juridice;
- valoarea în vamă, la care se adaugă taxa vamală, alte taxe şi accizele datorate pentru bunurile şi serviciile din import;
- preţul stabilit prin licitaţie în cazul transferului de proprietate asupra bunurilor mobile şi imobile prin executare silită, dacă debitorul este plătitor de TVA şi dacă şi-a exercitat dreptul de deducere pentru bunurile respective (în acest caz trebuie să se întocmească factură între debitor şi creditor).

În cazul în care unele elemente accesorii ale preţului nu sînt determinate în mod precis în momentul livrării mărfurilor sau prestării serviciilor din ţară sau din import, toate sumele percepute ulterior se impozitează separat.

Pentru determinarea bazei de impozitare aferente livrărilor de bunuri şi prestărilor de servicii în devize, furnizorul este obligat să emită concomitent factura atît în devize cît şi în lei, utilizînd cursul de referinţă stabilit de BNR. Baza de impozitare se corectează cu diferenţele de preţ rezultate ca urmare a modificării cursului valutar între data încasării facturii şi data facturării. Furnizorul este obligat să emită factură fiscală, în negru pentru sumele încasate în plus şi în roşu pentru sumele de scăzut.

Agenţii economici care efectuează atît livrări de bunuri şi prestări de servicii, cît şi operaţiuni de intermediere, determină baza de impozitare corespunzător fiecărei categorii de operaţiuni în parte. Pentru vînzările de bunuri în regim de consignaţie, baza de impozitare se determină după cum urmează:

a) suma obţinută din vînzarea de bunuri cumpărate de la agenţii economici plătitori de TVA sau încredinţate de aceştia spre a fi vîndute. Pentru bunurile încredinţate vîndute, agenţii economici respectivi sînt obligaţi să emită facturi cel mai tîrziu în ultima zi a lunii în care a avut loc vînzarea;

Scanned with OKEN Scanner

b) suma reprezentînd comisionul aplicat asupra vînzărilor de bunuri aparţinînd persoanelor fizice neînregistrate ca agenţi economici sau persoanelor juridice necuprinse în sfera de aplicare sau scutite de plata TVA.

Pentru activitatea de intermediere în turism, baza de impozitare se determină la prestarea efectivă a serviciilor şi se stabileşte ca diferenţă între preţul total, inclusiv TVA, plătit de client agenţiilor de turism sau organizatorilor de circuite turistice, şi preţul, inclusiv TVA, facturat de prestatorii serviciilor de transport, de restaurant şi de alţi prestatori care execută serviciile utilizate de client. Din taxa determinată prin aplicarea cotei recalculate (9,909% sau 18,0335%) asupra bazei de impozitare, se scade TVA aferentă bunurilor şi serviciilor achiziţionate, destinate necesităţilor proprii de funcţionare ale agenţiei de turism sau ale organizatorilor de circuite turistice. Agenţii economici care prestează servicii de turism folosind mijloace proprii sau închiriate (mijloace de transport, hoteluri, restaurante etc.), determină baza de impozitare ca orice alt prestator de servicii.

Pentru operaţiunile realizate de casele de amanet care sînt supuse TVA, baza de impozitare este reprezentată de comisionul încasat, cînd împrumutul este restituit la termen, sau de valoarea obţinută din vînzarea bunurilor care devin proprietatea casei de amanet, ca urmare a nerestituirii împrumutului, sau preţul de piaţă pentru bunurile care devin proprietatea casei de amanet şi sînt predate cu titlu gratuit unor persoane fizice sau juridice.

Echipamentul de lucru suportat parţial de salariaţi se supune TVA numai corespunzător valorii bunurilor care este suportată de salariaţi, iar exigibilitatea TVA intervine la data prevăzută pentru plata ratelor.

Nu se cuprind în baza de impozitare remizele şi alte reduceri de preţ acordate de către furnizor direct clientului, inclusiv cele acordate după facturarea bunurilor sau serviciilor şi nici bunurile acordate de furnizori clienţilor în vederea stimulării vînzărilor, în condiţiile prevăzute în contractele încheiate. Pentru a putea fi excluse din baza de impozitare, remizele şi alte reduceri de preţ trebuie să îndeplinească următoarele condiţii: să fie efective şi în sume exacte în favoarea clientului; să nu reprezinte, în fapt, remunerarea unui serviciu sau o contrapartidă pentru o remuneraţie oarecare şi să fie reflectate în facturi sau în alte documente legale. Reducerile acordate după facturare, trebuie să fie menţionate în facturi în roşu.

În baza de impozitare nu se includ nici penalităţile pentru neîndeplinirea totală sau parţială a obligaţiilor contractuale, numai dacă sînt percepute peste preţurile şi tarifele negociate. Nu se exclud din baza de impozitare sumele încasate pentru acoperirea prejudiciilor provocate de distrugerea, deteriorarea, nerestituirea în termen a bunurilor închiriate sau altele similare care, în fapt, reprezintă contravaloarea bunurilor livrate.

Sînt excluse din baza de impozitare şi dobînzile percepute pentru plăţile cu întîrziere, pentru vînzări cu plata în rate sau la termene peste 90 de zile precum şi sumele achitate de furnizor sau prestator în contul clientului şi care apoi se decontează acestuia (exercitarea dreptului de deducere a taxei aferentă acestor sume se face numai de clientul în contul căruia s-au achitat sumele respective).

Ambalajele care circulă prin facturare se supun TVA, urmînd ca la restituirea lor să se regularizeze şi taxa. Ambalajele de circulaţie (navete, sticle, borcane) la schimb între furnizor şi client nu se facturează şi nu se supun TVA. În condiţiile în care clienţii nu deţin cantităţile de ambalaje necesar schimbului, ei pot primi ambalajele de la furnizori în schimbul unei garanţii depuse acestora, fără facturare şi fără TVA. Periodic se vor

Scanned with OKEN Scanner

factura şi se vor supune TVA cantităţile de ambalaje aflate la clienţi şi scoase din uz de aceştia ca urmare a distrugerii, uzurii, lipsurilor.

În baza de impozitare nu se includ sumele încasate de la bugetul statului de către agenţii economici înregistraţi ca plătitori de TVA sub formă de subvenţii sau alocaţii bugetare destinate finanţării investiţiilor, acoperirii diferenţelor de preţ şi de tarif, finanţării stocurilor de produse cu destinaţie specială. Dacă agenţii economici primesc de la buget sume pentru finanţarea unor obiective proprii de investiţii, atunci aceste sume nu se includ în baza de impozitare; taxa aferentă bunurilor şi serviciilor achiziţionate destinate realizării acestor obiective de investiţii poate fi dedusă din taxa colectată şi trebuie utilizată pentru reîntregirea disponibilităţilor pentru investiţii; în cursul anului financiar, sumele respective vor fi utilizate numai pentru plăţi aferente aceluiaşi obiectiv de investiţii, iar dacă la sfîrşitul exerciţiului sumele astfel deduse sînt neutilizate, se virează la bugetul de stat.

Baza de impozitare poate fi corectată în cazul refuzurilor parţiale sau totale privind cantitatea, preţurile sau alte elemente cuprinse în facturi sau în documentele similare, suma impozabilă reducîndu-se corespunzător.

Sumele necuprinse în baza de impozitare la furnizori sau la prestatori atrag în mod corespunzător pierderea dreptului de deducere la beneficiari. În acest caz, beneficiarii trebuie să înregistreze în jurnalul pentru cumpărări valoarea facturilor şi taxa pe valoare adăugată, corectate cu reducerile acordate de furnizori şi cu influenţele rezultate din refuzurile făcute şi să solicite şi să urmărească primirea de la furnizori a facturilor de corecţie, în roşu sau în negru, după caz.

În cazul agenţilor economici care comercializează la intern carburanţi auto, cota de 25% care reprezintă contribuţie la constituirea fondului special al drumurilor publice nu intră în baza de impozitare a TVA Pentru stabilirea taxei colectate inclusă în preţul de vînzare cu amănuntul, întreprinderile în cauză vor deduce din preţul cu amănuntul suma reprezentînd contribuţia la fondul special al drumurilor publice, facturată de furnizor sau achitată la import pe fiecare tip de produs. Rezultatul obţinut se ponderează cu cota recalculată de TVA (22/122) şi se obţine taxa aferentă preţului de vînzare cu amănuntul pe fiecare tip de produs. În situaţia în care aprovizionarea cu carburanţi auto se face de la mai mulţi furnizori, la preţuri diferite, se va proceda astfel:

- se determină pentru fiecare tip de produs un preţ mediu de aprovizionare, calculat pe baza preţurilor de achiziţie, fără contribuţia la fondul special al drumurilor publice, din luna anterioară;
- se determină contribuţia medie pe tip de produs la fondul special al drumurilor publice, prin aplicarea cotei de 25% la preţul mediu de aprovizionare, calculat pe tip de produs;
- se scade din preţul de vînzare contribuţia la fondul special al drumurilor publice;
- rezultatul obţinut se înmulţeşte cu cota recalculată şi se obţine taxa colectată.

Contribuţia medie lunară pe tip de produs la fondul special al drumurilor publice se va aplica şi pentru determinarea taxei colectate aferentă bonurilor valorice pe tip de produs şi destinate achiziţionării de carburanţi auto. Taxa aferentă acestor bonuri valorice este exigibilă în luna emiterii lor. Întreprinderile care comercializează carburanţi auto au obligaţia să evidenţieze distinct pe documentele legale de vînzare suma reprezentînd contribuţia la fondul special al drumurilor publice.

Scanned with OKEN Scanner

Acelaşi tratament se aplică şi contribuţiei la constituirea fondului special al drumurilor publice datorate de producătorii şi importatorii de vehicule şi remorci (5% sau 2,5%).

4.6. Regimul deducerilor privind taxa pe valoarea adăugată

În contabilitatea agenţilor economici se înregistrează în conturi distincte taxa aferentă cumpărărilor (taxă deductibilă) şi taxa aferentă vînzărilor (taxă colectată). Deoarece taxa pe valoare adăugată nu trebuie, de regulă, să influenţeze rezultatul întreprinderii, aceasta va plăti statului numai diferenţa dintre taxa colectată şi taxa deductibilă. Dreptul de deducere se manifestă astfel prin:

- reţinerea din taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri şi servicii, a taxei pe valoarea adăugată aferentă intrărilor;
- rambursarea de către organul fiscal a sumei reprezentînd diferenţa dintre taxa deductibilă şi taxa colectată (atunci cînd prima este mai mare decît cea din urmă).

Plătitorii de TVA au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor şi serviciilor achiziţionate destinate: realizării de operaţiuni supuse TVA în cotele 22%, 11% şi zero, vînzării de bunuri şi servicii scutite pentru care, prin lege, se prevede expres dreptul de deducere, precum şi pentru acţiuni de sponsorizare şi alte acţiuni prevăzute de lege, cu respectarea plafoanelor şi destinaţiilor stabilite.

Prestatorii de servicii de transport mărfuri, de persoane sau de servicii accesorii transportului au drept de deducere a taxei aferente intrărilor de bunuri şi servicii, indiferent că acestea au fost destinate transportului pe parcurs intern sau extern. Pentru bunurile acordate de furnizori clienţilor, în condiţiile prevăzute în contractele încheiate, furnizorii îşi pot exercita dreptul de deducere.

Bunurile şi serviciile achiziţionate şi pentru care se calculează taxă deductibilă cuprind: materiile prime şi materialele, combustibilul şi energia, piesele de schimb, obiectele de inventar, mijloace fixe, precum şi alte bunuri şi servicii ce urmează a se reflecta în cheltuielile de producţie, de investiţii sau de circulaţie.

Taxa pentru livrările de bunuri şi prestările de servicii cu plata în rate ca şi pentru cele care dau naştere la decontări succesive este deductibilă la expirarea duratei pentru care se face decontarea sau la data prevăzută pentru plata ratelor.

Nu poate fi dedusă taxa aferentă intrărilor referitoare la:

- bunuri şi servicii destinate realizării de operaţiuni scutite, pentru care legea nu prevede expres dreptul de deducere;
- bunuri şi servicii achiziţionate de furnizor sau prestator în contul clientului şi care apoi se decontează acestuia;
- servicii de transport, hoteliere, de restaurant şi altele efectuate pentru agenţii economici care desfăşoară activitate de intermediere în turism (reamintim că agenţiile de turism calculează taxa de colectată aplicînd cota recalculată asupra diferenţei dintre sumele facturate clienţilor şi sumele facturate de prestatorii de servicii efective; din această taxă se scade doar taxa deductibilă taxa aferentă cumpărărilor pentru nevoi proprii);

Scanned with OKEN Scanner

- alte cheltuieli care nu au legătură directă şi exclusivă cu activitatea economică, cum ar fi cele pentru distracţie, divertisment, achiziţionarea de autoturisme folosite pentru activităţi ce nu au drept scop obţinerea de profit;
- bunuri şi servicii aprovizionate pe bază de documente care nu conţin toate elementele prevăzute de lege;
- băuturi alcoolice şi produse din tutun destinate acţiunilor de protocol;
- bunuri lipsă sau depreciate calitativ în timpul transportului, constatate peste normele legale, neimputabile, pe baza documentelor întocmite după preluarea bunurilor de la transportator şi pentru înregistrarea lor în gestiunea agentului economic. Taxa facturată de furnizor aferentă bunurilor aflate în situaţia de mai sus nu se mai înregistrează în contul de taxă deductibilă (4426), ci direct într-un cont de cheltuială (635). Pentru bunurile lipsă sau depreciate calitativ, constatate după înregistrarea acestora în gestiune, la inventariere, peste normele legale, neimputabile, se datorează TVA, înregistrată de asemenea pe cheltuieli (635 = 4427); pentru bunurile imputabile, taxa colectată este inclusă în valoarea recuperată prin imputare. Pentru bunurile depreciate sau distruse la calamităţi, TVA dedusă nu se recalculează; se datorează TVA pentru sumele încasate de la societăţile de asigurări.

Exercitarea dreptului de deducere nu se face pentru fiecare operaţiune în parte, ci pentru ansamblul operaţiunilor efectuate într-o lună. Dreptul de deducere a TVA înscrise în documentele pentru cumpărări se determină în funcţie de data facturii fiscale, a chitanţei fiscale sau a altui document legal, dacă acesta s-a primit pînă la data declaraţiei privind obligaţiile legate de TVA Documentele primite după data întocmirii declaraţiei aferente lunii în care bunurile au fost recepţionate se includ în declaraţiile pe lunile următoare.

În cazul în care un agent economic realizează atît operaţiuni cu drept de deducere, cît şi operaţiuni fără drept de deducere a taxei aferente aprovizionărilor, dreptul de deducere (concretizat în taxa de dedus) se determină în raport cu participarea bunurilor şi serviciilor achiziţionate la realizarea operaţiunilor cu drept de deducere. Gradul de participare a bunurilor şi serviciilor achiziţionate la realizarea operaţiunilor cu drept de deducere se stabileşte pe bază de prorată rezultată ca raport între contravaloarea bunurilor livrate şi serviciilor prestate cu drept de deducere şi totalul operaţiunilor realizate. Prorata se determină, de regulă, anual, pe baza realizărilor din anul precedent sau în funcţie de regimul TVA aferente bunurilor şi serviciilor ce urmează a fi realizate în cursul anului, raportînd diferenţa dintre vînzările totale şi vînzările scutite fără drept de deducere, pe de o parte, la totalul vînzărilor, pe de altă parte. Dacă prorata nu asigură determinarea corectă a taxei de dedus, Ministerul Finanţelor poate aproba criterii specifice pentru exercitarea dreptului de deducere. Regularizarea taxei deductibile pe baza proratei se face la sfîrşitul anului şi se înscrie în declaraţia fiscală privind TVA pe luna decembrie. Regularizarea diferenţelor se face numai în cazul în care abaterea dintre prorata folosită şi prorata efectiv determinată la sfîrşitul anului este mai mare de 10% în plus sau în minus. Diferenţa se va trece, în roşu sau în negru, într-un rînd de regularizări din declaraţia pe luna decembrie; de asemenea, în această declaraţie, la rîndul aferent proratei se va trece prorata efectivă. În orice caz, taxa de plată sau de recuperat, înscrisă în declaraţiile din lunile ianuarie pînă în decembrie, nu se recalculează. La cererea justificată a agenţilor economici, organele fiscale pot aproba ca prorata să fie determinată

Scanned with OKEN Scanner

lunar, în funcţie de realizările efective înscrise în declaraţia fiscală la vînzări. În cursul unui an calendaristic nu pot fi folosite două metode de calcul a proratei.

Pentru exercitarea dreptului de deducere, agenţii economici plătitori de TVA sînt obligaţi să justifice cu documente legal întocmite cuantumul taxei şi să justifice că bunurile în cauză sînt destinate pentru desfăşurarea activităţii economice şi sînt în proprietatea lor. Documentele aferente intrărilor de bunuri şi servicii care nu sînt legate direct şi exclusiv de activitatea agentului economic, precum şi cele destinate folosirii în scop personal sau pentru a fi puse la dispoziţia altor persoane fizice sau juridice în mod gratuit nu vor fi înscrise în jurnalul pentru cumpărări iar taxa pe valoarea adăugată aferentă nu este deductibilă.

4.7. Obligaţii ale plătitorilor în legătură cu taxa pe valoarea adăugată

După înregistrarea la organele fiscale ca plătitori de TVA şi primirea înştiinţării de luare în evidenţă, agenţii economici care realizează operaţiuni impozabile sînt obligaţi să consemneze livrările de bunuri şi prestările de servicii în facturi sau în alte documente specifice şi să completeze toate datele prevăzute în acestea. Pentru livrări sau prestări de servicii cu valoare mai mare de 20 milioane lei, la documentele de mai sus se anexează şi copia de pe certificatul de înregistrare ca plătitor de TVA. Pentru bunurile livrate cu aviz de însoţire, furnizorii sînt obligaţi ca în termen de trei zile lucrătoare de la data livrării să emită facturi şi să le transmită clienţilor. Pentru livrările de bunuri care se efectuează continuu, precum şi pentru prestări de servicii decontate pe bază de situaţii de lucrări, facturarea se poate face în luna următoare celei în care s-a efectuat livrarea sau prestarea, în termen de trei zile de la data întocmirii documentelor prin care furnizorii, prestatorii şi beneficiarii au stabilit cantităţile livrate şi serviciile prestate.

De regulă, pentru avansurile primite, furnizorii de bunuri şi prestatorii de servicii sînt obligaţi să emită facturi în termen de trei zile de la data încasării sumelor.

Agenţii economici plătitori de TVA sînt scutiţi de obligaţia emiterii facturii în cazul următoarelor operaţiuni:

- transport cu taximetre şi transport de persoane pe bază de bilete de călătorie şi abonamente;
- vînzări de bunuri şi prestări de servicii consemnate în documentele specifice aprobate prin Hotărîre de Guvern;
- vînzări de bunuri şi prestări de servicii pentru populaţie pe bază de documente fără nominalizări privind cumpărătorul. La cererea cumpărătorului, furnizorii şi prestatorii sînt obligaţi să emită chitanţe fiscale pe care vor scrie suma încasată, numărul şi data documentului prin care s-a făcut plata de către beneficiar.

Importatorii sînt obligaţi să întocmească declaraţia vamală de import, direct sau prin reprezentanţi autorizaţi şi să determine, potrivit legii, valoarea în vamă, taxele vamale, alte taxe şi accizele datorate de aceştia şi să calculeze taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat.

Evidenţa contabilă trebuie ţinută regulat, astfel încît să permită determinarea bazei de impozitare, a taxei colectate şi a taxei deductibile. Lunar, plătitorii au obligaţia de a

Scanned with OKEN Scanner

întocmi declaraţia privind obligaţiile de plată la bugetul statului în care se raportează şi datele referitoare la taxa pe valoarea adăugată, pînă la data de 25 a lunii următoare. Prin norme aprobate de guvern se pot stabili şi alte termene de depunere a declaraţiei în funcţie de volumul cifrei de afaceri realizate şi alte situaţii specifice plătitorului[17]. Obligaţia întocmirii şi depunerii declaraţiei rămîne valabilă indiferent dacă agenţii economici au realizat sau nu operaţiuni ori dacă suma de plată sau de rambursat este zero. Calitatea de plătitor de TVA se poate atribui şi subunităţilor, în condiţiile în care pot respecta obligaţiile specifice unui plătitor şi dacă obţin avizul organului fiscal la care unitatea este înregistrată. Taxa datorată trebuie achitată pînă la data de 25 a lunii următoare, prin virament, cec sau numerar, la organul fiscal competent sau la băncile comerciale, după caz. Plătitorii care depun declaraţii la alte termene decît lunar, au obligaţia de plată a TVA la termenele şi în condiţiile stabilite de guvern.

În cazul locaţiilor de gestiune, TVA aferentă livrărilor de bunuri şi prestărilor de servicii se plăteşte de locatar, dacă acesta are calitatea de plătitor. Dacă locatarul este o persoană fizică sau o persoană juridică neînregistrată ca plătitor, taxa se plăteşte de locator.

Pentru operaţiunile realizate pe bază de contracte de asociere, drepturile şi obligaţiile privind taxa pe valoarea adăugată revin agentului economic care conduce evidenţa contabilă, potrivit legii.

Taxa aferentă bunurilor din import se achită conform regimului în vigoare privind plata taxelor vamale (vezi par. 6.4.), cu excepţia situaţiilor în care se aprobă de către organul fiscal suspendarea plăţii pe termen de 60-120 zile sau a importurilor de bunuri care vor fi folosite în virtutea unor contracte de leasing. Pentru mărfurile din import aflate sub regim vamal care suspendă temporar încasarea taxelor vamale, importatorul sau reprezentantul acestuia este obligat să garanteze şi plata TVA. Taxa aferentă serviciilor contractate de agenţii economici plătitori cu prestatori cu sediul sau domiciliul în străinătate şi pentru care locul prestării se situează în România se plăteşte la organul fiscal teritorial sau la banca comercială în termen de şapte zile de la data primirii facturii externe. Pentru plăţile efectuate fără factură, taxa se plăteşte concomitent cu plata prestatorului extern.

Pentru materiile prime, materialele şi accesoriile trimise de clienţii externi în vederea executării de comenzi de export pentru aceeaşi clienţi, nu se va calcula TVA şi nu se solicita garanţie pentru aceasta.

Diferenţele constatate la verificarea TVA se plătesc sau se restituie de către fisc, fără a se include în declaraţiile fiscale privind TVA.

În caz de încetare a activităţii, contribuabilii au obligaţia să achite taxa datorată bugetului concomitent cu cererea înaintată organului fiscal pentru scoaterea din evidenţă ca plătitor de TVA

4.8. Purtători de informaţii privind taxa pe valoarea adăugată

Formularele tipizate folosite în operaţiunile privind taxa pe valoarea adăugată trebuie să fie conforme cu modelele prezentate în norme. Documentele justificative care nu sînt procurate pe căile stabilite prin normele legale sau nu sînt corect întocmite nu pot fi

17. Pentru plătitorii cu o cifră de afaceri anuală mai mică de 150.000.000 lei, care datorează numai TVA, impozit pe profit şi impozit pe salarii, declaraţia se depune trimestrial.

Scanned with OKEN Scanner

înregistrate în contabilitate, iar bunurile care fac obiectul tranzacţiilor respective vor fi considerate fără documente legale de proveniență, cu consecințele de rigoare. În orice moment trebuie ca întreprinderea să poată furniza organelor fiscale justificările necesare stabilirii operaţiunilor impozabile executate atît la sediul principal cît şi la sucursale sau agenţii. Corectarea taxei facturate în mod eronat de către un agent economic se va efectua, de regulă, prin emiterea unei noi facturi, în roşu pentru sumele ce urmează a fi scăzute, şi în negru, pentru sumele care trebuie adăugate. Dacă documentul nu a fost trimis, se anulează şi se întocmeşte altul; dacă a fost trimis, se emite altul în roşu pentru anulare şi se întocmeşte o nouă factură corectă.

O listă a documentelor privind TVA trebuie să cuprindă: factura fiscală, chitanţa fiscală, avizul de însoţire a mărfii, bonul de comandă-chitanţă, dispoziţia de livrare, borderoul de vînzare-încasare, jurnalul pentru vînzări, jurnalul pentru cumpărări, borderoul privind operaţiunile asimilate, declaraţia privind obligaţiile de plată la bugetul statului, cererea de rambursare a TVA.

În cazul exportului de bunuri, documentele care se întocmesc de către agenţii economici sînt stabilite în funcţie de tipul de export realizat. Astfel, pentru exportul pe bază de comision, unităţile producătoare emit facturi interne, înscriind cota zero de TVA şi menţiunea „export în comision". Unităţile exportatoare în comision înscriu, pe o copie a facturii externe şi a declaraţiei vamale de export, denumirea unităţii producătoare. Înscrierea se face sub semnătura persoanelor autorizate şi cu aplicarea ştampilei care angajează societatea exportatoare. Documentele astfel completate se transmit unităţii producătoare. Pentru comisionul cuvenit, unitatea exportatoare emite facturi către unitatea producătoare, aplicînd cota zero de TVA. Dacă unităţile exportatoare acţionează în nume propriu, ele primesc facturi interne de la producător, cu cota zero de TVA şi emit facturi externe. Producătorul va întocmi factură internă, aplicînd cota zero de TVA În cazul în care, potrivit contractului încheiat între producător şi exportator, livrarea produselor către beneficiarul extern se face direct de către unitatea producătoare, aceasta emite factura internă către unitatea exportatoare, aplicînd cota zero de TVA, şi menţionînd că marfa s-a expediat direct beneficiarului extern. La factură se anexează copia de pe declaraţia vamală de export vizată de organele vamale şi copia de pe documentul de transport internaţional. În cazul exportului direct de către unitatea producătoare, aceasta emite facturi interne, cu cota zero de TVA şi facturile externe corespunzătoare.

Pentru produsele contractate cu parteneri externi care dispun livrarea către un agent economic din ţară în vederea prelucrării lor în scopul obţinerii de produse de export destinate aceluiaşi partener, documentele întocmite sînt: contractul sau dispoziţia scrisă a partenerului extern, din care să rezulte denumirea produselor, cantităţile şi agentul economic din ţara la care se face livrarea, factura externă şi dovada încasării contravalorii mărfii în valută.

Valoarea facturilor interne aferente bunurilor şi serviciilor exportate direct sau prin intermediari se determină pe baza preţurilor externe transformate în lei la cursul de referinţă stabilit de BNR, valabil pentru ziua în care se emite factura externă.

Factura fiscală se întocmeşte de către plătitorii de TVA, bunurile grupîndu-se pe cote de TVA şi serveşte ca document pentru[18]: întocmirea instrumentului de decontare, însoţirea bunurilor pe timpul transportului, încărcarea în gestiunea cumpărătorului şi înregistrarea în gestiunea cumpărătorului şi a furnizorului. Factura fiscală se întocmeşte de către

18. HG nr. 931/1.12.1997, publicată în *Monitorul oficial* nr. 368/19.12.1997.

Scanned with OKEN Scanner

compartimentul desfacere sau alt compartiment, pe baza dispoziţiei de livrare, avizului de însoţire a mărfii sau a altor documente tipizate care atestă executarea lucrărilor şi prestarea serviciilor şi se semnează la compartimentul emitent. Dacă factura nu se poate întocmi la livrare, datorită unor condiţii obiective şi cu totul excepţionale, atunci bunurile sînt însoţite pe timpul transportului de avizul de însoţire. Neplătitorii de TVA întocmesc în cazul vînzărilor de bunuri factura (fără menţiunea „fiscală"). Pentru livrările de bunuri precum alcoolul, băuturile alcoolice, tutunul, produsele din tutun şi cafeaua, factura fiscală se întocmeşte în patru exemplare, pe formulare speciale (vezi 6.1.).

Factura fiscală circulă după cum urmează:

a) la furnizor:

- la compartimentul care face controlul preventiv: toate trei exemplarele; se pune viza pe exemplarul nr. 3;
- la persoanele autorizate să dispună încasări în contul la bancă (toate exemplarele);
- la compartimentul desfacere, pentru înregistrarea în evidenţele operative şi pentru eventualele reclamaţii (exemplarul nr. 2 plus dispoziţia de livrare, de aici se arhivează);
- la contabilitate, pentru înregistrare (exemplarul nr. 3, de aici se arhivează).

b) la cumpărător:

- la aprovizionare, pentru confirmarea operaţiunii, împreună cu avizul de însoţire (exemplarul nr. 1);
- la controlul financiar, pentru viză: exemplarul nr. 1 plus avizul de însoţire plus nota de recepţie;
- la compartimentul financiar – contabil, pentru acceptarea plăţii şi pentru înregistrare: exemplarul nr. 1 plus avizul de însoţire plus nota de recepţie; de aici se arhivează.

Chitanţa fiscală[19] serveşte ca: document justificativ pentru cumpărarea de bunuri sau servicii în condiţiile în care nu se întocmeşte factură (intenţia Ministerului Finanţelor este de a înlocui chitanţa fiscală tot cu factura fiscală), precum şi ca document justificativ de înregistrare în contabilitate, atunci cînd este însoţită de bonul eliberat de casa de marcat, bonul de vînzare sau chitanţa şi pentru deducerea TVA. Se întocmeşte în două exemplare de către vînzător şi se eliberează după ce bunurile au fost achitate. Chitanţa fiscală nu înlocuieşte chitanţa care se întocmeşte pentru încasări în numerar prin casieria unităţii şi nici nu poate fi folosită în cazul vînzărilor en-gros. Circulă la cumpărător (exemplarul nr.1) pentru înregistrarea în jurnalul de cumpărări şi la furnizor (exemplarul nr. 2), dacă este scutit de întocmirea facturii.

Avizul de însoţire a mărfii serveşte ca: document de însoţire a bunurilor pe timpul transportului, document la baza întocmirii facturii, dispoziţie de transfer al valorilor materiale între gestiunile aceleaşi unităţi şi document de primire în gestiunea cumpărătorului sau primitorului. Se întocmeşte în trei exemplare de către unităţile care nu au posibilitatea întocmirii facturii în momentul livrării produselor datorită unor condiţii obiective şi cu totul excepţionale, făcîndu-se menţiunea „Urmează factura". Pentru bunurile transferate între gestiunile aceleiaşi unităţi se face menţiunea „Fără

19. *Idem.*

Scanned with OKEN Scanner

factură". Se emite de către compartimentul desfacere. Pe avizul care însoţeşte bunurile trimise la terţi spre prelucrare sau în consignaţie se face menţiunea corespunzătoare. Circulă la furnizor la delegat, pentru primire, la desfacere pentru întocmirea facturii şi la compartimentul financiar-contabil, ataşat la factură. La cumpărător merge la magazie, pentru înregistrarea intrării în gestiune şi la aprovizionare (ex. nr. 1).

Bonul de comandă-chitanţă se întocmeşte numai de plătitorii de TVA şi serveşte ca document pentru contractarea serviciilor, confirmarea primirii şi evaluarea obiectelor de executat sau de reparat, încasarea sumei de la client, determinarea volumului serviciilor prestate şi al materialelor consumate. Se întocmeşte în trei exemplare: primul merge la compartimentul financiar – contabil, al doilea la client şi al treilea rămîne la carnet.

Dispoziţia de livrare serveşte ca document pentru eliberarea din magazie a bunurilor destinate vînzării, ca document justificativ de scădere din gestiunea predătoare şi ca document pentru întocmirea facturii sau avizului de însoţire.

Borderoul de vînzare-încasare centralizează zilnic vînzările din unităţile care nu au obligaţia întocmirii facturii, în vederea înregistrării acestora în jurnalul de vînzări şi stabilirii taxei colectate. Se întocmeşte de compartimentul financiar – contabil, pe baza monetarelor sau bonurilor de vînzare, a notelor de plată, borderourilor de decontare a prestaţiilor, centralizatorului vînzărilor cu plata în rate.

Jurnalul pentru vînzări serveşte ca registru auxiliar pentru înregistrarea vînzărilor de bunuri şi servicii, ca document de stabilirea a taxei colectate şi ca document pentru controlul unor operaţiuni înregistrate în contabilitate. Se întocmeşte într-un exemplar în care se înregistrează zilnic elementele necesare determinării corecte a taxei colectate. Se completează cu facturi fiscale sau cu documente înlocuitoare.

Jurnalul pentru cumpărări serveşte ca registru auxiliar pentru înregistrarea cumpărărilor de bunuri materiale sau de servicii, ca document de stabilire lunară a taxei deductibile şi ca document pentru controlul unor operaţiuni înregistrate în contabilitate. Se întocmeşte într-un exemplar în care se înregistrează zilnic elementele necesare determinării corecte a taxei deductibile.

Borderoul privind operaţiunile asimilate livrărilor de bunuri şi prestărilor de servicii se întocmeşte pentru consemnarea valorilor corespunzătoare bunurilor şi serviciilor oferite cu titlu gratuit, în vederea calculului taxei colectate aferente acestora.

Declaraţia privind obligaţiile de plată la bugetul statului (partea referitoare la TVA) reprezintă documentul care trebuie depus lunar la organul fiscal, pînă la 25 ale lunii următoare. În această declaraţie se centralizează date din declaraţiile anterioare, din jurnalul pentru vînzări, din jurnalul pentru cumpărări, din borderoul privind operaţiunile asimilate, precum şi din alte situaţii contabile (în care se reflectă, de exemplu, taxa neexigibilă devenită exigibilă în cursul lunii şi care nu apare în alte documente ori informaţii rezultate în urma unor calcule specifice), stabilindu-se taxa de plată sau taxa de recuperat.

Cererea de rambursare a TVA se întocmeşte atunci cînd taxa colectată este mai mică decît taxa deductibilă, rezultînd taxă de recuperat şi întreprinderea îndeplineşte condiţiile de recuperare de la bugetul statului a taxei respective. Normele româneşti prezintă o serie de situaţii în care se poate ajunge ca taxa deductibilă să fie mai mare ca taxa colectată: activitate sistematică de export, realizare de operaţiuni scutite cu drept de deducere sau de operaţiuni pentru care cota la vînzare este mai mică decît la cumpărare, realizarea de produse cu ciclu lung de fabricaţie, întreprinderi aflate în perioada de realizare a unor investiţii masive. Pentru a putea încasa taxa de recuperat, întreprinderea

Scanned with OKEN Scanner

trebuie să depună spre analiză şi aprobare organului fiscal cererea de rambursare, precum şi un set de alte documente[20]:

- contractul de societate sau statutul ori actul constitutiv, din care să rezulte că operaţiunile efectuate de către agentul economic se încadrează în obiectul de activitate;
- jurnalele de vînzări, respectiv de cumpărări, în care sînt înregistrate operaţiunile pentru care se solicită rambursarea;
- facturi fiscale şi alte documente specifice aprobate conform legii, legal întocmite, din care să rezulte taxa deductibilă, precum şi documentele de plată a contravalorii bunurilor sau serviciilor cumpărate cu aceste documente (dacă plata este parţială, taxa se va rambursa doar pentru partea achitată din valoarea facturilor);
- declaraţiile vamale de import înregistrate la organul vamal sau actul constatator emis de acesta, din care să rezulte taxa deductibilă aferentă importurilor, ca şi documentul care să ateste plata acesteia;
- documentele care atestă efectuarea exportului, pentru cota zero de TVA la vînzări;
- copia de pe certificatul de înregistrare ca plătitor de TVA a furnizorilor care facturează bunuri sau servicii la care taxa pe o factură este mai mare de 20.000.000 lei;
- facturile externe, documentele de plată a prestatorului extern, aferente serviciilor pentru care locul impozitării se situează în România;
- orice alte documente pe care organele fiscale le consideră necesare pentru justificare sumelor solicitate.

La verificarea efectuată de organul fiscal, întreprinderea trebuie să justifice faptul că bunurile şi serviciile cumpărate sînt destinate nevoilor firmei şi sînt proprietatea acesteia.

4.9. Aspecte privind contabilitatea taxei pe valoarea adăugată

Mecanismul de înregistrare în contabilitate a taxei pe valoarea adăugată este simplu şi presupune, aşa cum am mai precizat, reflectarea în cursul lunii a taxei deductibile şi a celei colectate din documentele justificative în jurnalul de cumpărări şi în jurnalul de vînzări şi, de aici, în conturile 4426 şi 4427. La sfîrşitul lunii se întocmeşte declaraţia privind obligaţiile de plată şi dacă taxa colectată este mai mare decît taxa deductibilă, atunci se va consemna taxă de plată în creditul contului 4423 „TVA de plată"; în situaţia opusă, diferenţa dintre taxa deductibilă şi taxa colectată reprezintă o creanţă faţă de bugetul statului şi se va înregistra în debitul lui 4424 „TVA de recuperat". Suma de recuperat va compensa taxa de plată din lunile următoare sau va fi încasată de la bugetul statului ori, dacă organul fiscal consideră că rambursarea nu se justifică, parţial sau total, partea nerecuperabilă se trece pe cheltuieli. În acest fel, putem spune că regularizarea la sfîrşitul lunii a taxei pe valoarea adăugată înseamnă închiderea conturilor 4426 „TVA deductibilă" şi 4427 „TVA colectată", astfel încît în balanţă pot apare cu sold 4423 „TVA de plată" sau 4424 „TVA de recuperat".

Scenariul prezentat mai sus este cel ideal, în care nu apar situaţii particulare precum: facturi nesosite, reduceri comerciale acordate (sau primite) pe factură sau ulterior, reduceri financiare, ambalaje care circulă în regim de restituire, import cu sau fără suspendarea în va-

20. Conform Ordinului ministrului finanţelor nr. 2.627/24.12.1998.

Scanned with OKEN Scanner

mă a plăţii TVA, avansuri acordate sau primite, operaţiuni derulate prin consignaţii, operaţiuni de intermediere în turism, livrări de bunuri pentru care s-au plătit contribuţii la fondul special al drumurilor publice, lipsuri la inventar al bunurilor supuse TVA, bunuri şi servicii oferite cu titlu gratuit, regularizarea TVA, rambursarea de către stat a taxei de recuperat.

În paragrafele următoare se propun tocmai soluţii contabile pentru toate aceste probleme mai mult sau mai puţin curente, mai mult sau mai puţin dificile.

4.9.1. *Facturi neîntocmite şi facturi nesosite*

Situaţia este curentă şi soluţia nu ridică dificultăţi deosebite. Este important că normele mai recente consideră că livrarea de bunuri fără întocmirea concomitentă a facturii trebuie să rămînă excepţională[21] şi că întocmirea facturii trebuie să se facă în termen de trei zile lucrătoare de la data livrării. În orice caz, în lipsa facturii se întocmeşte neapărat avizul de însoţire. Între momentul livrării şi cel al facturării (dacă nu coincid), taxa se va consemna într-un cont de aşteptare atît la furnizor, cît şi la client: este vorba de contul 4428 „TVA neexigibilă", în analitice distincte. De acelaşi regim se bucură şi creanţa faţă de client care se înregistrează tot într-un cont de aşteptare, pînă la emiterea facturii.

Exemplul 4.9.1.1.

Întreprinderea A livrează întreprinderii B produse finite, pe baza avizului de însoţire din 30.08.1998, în condiţiile în care preţul de vînzare este de 10.000.000 lei, costul de producţie de 8.000.000 lei şi taxa pe valoarea adăugată 22%. Pe 31.08.1998, întreprinderea B recepţionează bunurile (care reprezintă materii prime) pe baza avizului de însoţire primit de la furnizor şi a notei de recepţie şi constatare de diferenţe. Pe 2.09.1998, întreprinderea A întocmeşte factura şi o trimite, B primind-o în aceeaşi zi. În contabilitate vom înregistra:

A) **la furnizor**:

1. Pe 30.08.1998, livrarea bunurilor şi descărcarea gestiunii:

418 Clienţi – facturi neîntocmite	=	% 701 Venituri din vînzarea de produse finite 4428.7 TVA neexigibilă aferentă vînzărilor	12.200.000	– 10.000.000 2.200.000
711 Venituri din producţia stocată	=	345 Produse finite	8.000.000	8.000.000

21. Cu excepţia livrărilor de bunuri pentru care formularele de facturi sînt speciale (alcool, băuturi alcoolice, tutun, cafea), cînd nu se permite livrarea fără facturare imediată.

Scanned with OKEN Scanner

2. Pe 2.09.1998, odată cu emisiunea facturii, se trece creanţa în contul 411 „Clienţi" şi taxa în contul de taxă colectată :

411 Clienţi	=	418 Clienţi – facturi neîntocmite	12.200.000	12.200.000
4428.7 TVA neexigibilă aferentă vînzărilor	=	4427 TVA colectată	2.200.000	2.200.000

Mai poate fi propusă şi varianta stornării operaţiunii care are la bază avizul de expediţie şi înregistrării facturii ca o vînzare propriu-zisă, mai ales atunci cînd se constată diferenţe între sumele trecute pe aviz şi cele ce de pe factură.

B) **la client** :

1. Pe 31.08.1998 se recepţionează bunurile, cu aviz de însoţire şi notă de recepţie şi constatare de diferenţe :

% 300 Materii prime 4428.6 TVA neexigibilă din cumpărări	=	408 Furnizori – facturi nesosite	– 10.000.000 2.200.000	12.200.000

2. Pe 2.09.1998, la sosirea facturii, se trece datoria în contul 401 „Furnizori" şi taxa în contul de taxă deductibilă :

408 Furnizori – facturi nesosite	=	401 Furnizori	12.200.000	12.200.000
4426 TVA deductibilă	=	4428.6 TVA neexigibilă din cumpărări	2.200.000	2.200.000

Dacă apar diferenţe între factură şi NIR, atunci acestea vor afecta şi contul de materii prime. Însă acestea s-ar putea să fi fost deja date în consum, astfel încît devine necesară înregistrarea diferenţei respective direct pe cheltuielile cu materiile prime, în roşu sau în negru, după caz.

Amînarea întocmirii facturii de către furnizor, chiar dacă trebuie să fie excepţională, poate crea un mic avantaj acestuia, cu influenţă favorabilă asupra trezoreriei. Se poate transfera astfel, de pe o lună pe alta, exigibilitatea taxei colectate, situaţie cu efecte importante, mai ales în cazul unor vînzări de valoare mare.

4.9.2. *Taxa pe valoarea adăugată şi reducerile comerciale şi financiare*

S-a prezentat deja faptul că în baza de impozitare nu se includ remizele şi alte reduceri de preţ acordate de furnizor direct clientului, inclusiv cele acordate după facturarea bunurilor sau serviciilor, cu condiţia de a fi efective şi în sume exacte în beneficiul

Scanned with OKEN Scanner

clientului, să nu constituie remunerarea unei prestaţii şi, mai ales, să fie reflectate în facturi sau în alte documente legale. Reducerile comerciale sînt de mai multe feluri[22]:

- reduceri acordate de furnizori cu ocazia recepţiei bunurilor de către client, dacă acesta constată neconcordanţe cu clauzele contractului;
- reduceri acordate de furnizori clienţilor, pe factură, în virtutea calităţii acestora (clienţi privilegiaţi) sau a volumului mare al tranzacţiei;
- reduceri acordate periodic de furnizori în virtutea volumului de afaceri realizat cu clienţii, într-o perioadă de timp dată.

Reducerile financiare se acordă atunci cînd clientul achită factura înainte de scadenţă.

Exemplul 4.9.2.1.

În contractul încheiat între furnizorul A şi clientul B, se introduc, printre altele, următoarele clauze: scont de 2% pentru plata în termen de pînă la 15 zile, precum şi o reducere comercială la sfîrşitul exerciţiului de 3% pentru o cifră de afaceri anuală de peste 600 milioane lei.

Pe 1.09.1998, A livrează lui B mărfuri în valoare de 100 milioane lei, T.V.A 22%, cost de achiziţie 70 milioane lei. La recepţie (pe 3.09.1998), B constată că mărfurile nu îndeplinesc în totalitate condiţiile prevăzute în contract şi cere furnizorului o reducere comercială de 10%. În urma negocierii, furnizorul este de acord cu o reducere de 8%, acceptată de client. Acordul este realizat pe 8.09.1998, dată la care clientul înregistrează în gestiune intrarea mărfurilor. Pe 9.09.1998, furnizorul emite factură în roşu pentru diferenţa de 8% şi o trimite clientului. Plata intervine pe 13.09.1998, clientul beneficiind astfel de reducerea financiară de 2%, conform contractului. Furnizorul primeşte banii pe 14.09.1998.

La sfîrşitul exerciţiului, furnizorul mai acordă lui B o reducere de 3% datorită faptului că cifra de afaceri anuală realizată cu acesta este de 610 milioane lei.

Înregistrările în contabilitate sînt:

A) La furnizor:

1. Pe 1.09.1998, facturarea şi descărcarea gestiunii:

411 Clienţi	=	% 707 Venituri din vînzarea de mărfuri 4427 TVA colectată	122.000.000	- 100.000.000 22.000.000
607 Cheltuieli privind mărfurile	=	371 Mărfuri	70.000.000	70.000.000

22. Vezi Martinet, A.-Ch., Silem, A., *Lexique de gestion*, 3ème édition, Dalloz, Paris, 1991, pp. 274, 289, 296.

Scanned with OKEN Scanner

2. Pe 9.09.1998, factura în roşu pentru diferenţa de 8% :

411 Clienţi	=	% 707 Venituri din vînzarea de mărfuri 4427 TVA colectată	**9.760.000**	- **8.000.000** **1.760.000**

3. Pe 14.09.1998, se primesc în contul la bancă, banii pe mărfurile vîndute, cu o nouă reducere, de data asta financiară, de 2%. Calculele făcute pentru înregistrarea în contabilitate sînt următoarele :

		- lei -
valoare factură : (122 - 9,76)	=	*112.240.000*
suma încasată : 98% x 112,24 mil.	=	*109.995.200*
reducere financiară brută	=	*2.244.800*
- din care T.V.A 22/122 x 2,2448	=	*404.800*
- cheltuială cu scontul	=	*1.840.000*

% 5121 Conturi la bănci în lei 667 Cheltuieli privind sconturile 4427 TVA colectată	=	411 Clienţi	- 109.995.200 1.840.000 404.800	112.240.000

ori, pentru a evita debitarea contului 4427 :

% 5121 Conturi la bănci în lei 667 Cheltuieli privind sconturile	=	411 Clienţi	- 109.995.200 1.840.000	111.835.200
411 Clienţi	=	4427 TVA colectată	**404.800**	**404.800**

4. La sfîrşitul anului, reducerea acordată în virtutea cifrei de afaceri realizată cu clientul B se înregistrează, prin emiterea unei facturi în roşu. Reducerea brută este de 3% din 610.000.000 = 18.300.000 lei, din care taxă colectată 18.300.000× (22/122) = = 3.300.000 :

411 Clienţi	=	% 707 Venituri din vînzarea de mărfuri 4427 TVA colectată	**18.300.000**	- **15.000.000** **3.300.000**

B) La client:

1. Pe 3.09.1998, se recepţionează bunurile şi se constată neconcordanţa cu clauzele contractuale. Pînă la clarificarea situaţiei, clientul preia în custodie bunurile trimise de furnizor, la preţul din factura acestuia, debitînd contul 8033 „Valori materiale în păstrare sau custodie". Pe 8.09.1998, clientul primeşte răspunsul furnizorului la cererea sa de reducere comercială, obţinînd 8%. Calculele pentru înregistrarea în contabilitate se prezintă astfel:

		- lei -
valoare factura iniţială (fără TVA)	=	*100.000.000*
reducere comercială 8%	=	*8.000.000*
valoare netă comercială	=	*92.000.000*
TVA 22% x 92 mil.	=	*20.400.000*
total datorie	=	*112.400.000*

În conturi, vom avea:

%	=	401	-	112.400.000
371		Furnizori	92.000.000	
Mărfuri				
4427			20.400.000	
TVA deductibilă				

În acelaşi timp, se închide contul 8033 „Valori materiale în păstrare sau custodie".

2. Consemnarea plăţii pe 13.09.1998 se face simetric cu înregistrarea de la furnizor:

401	=	%	112.240.000	-
Furnizori		5121		109.995.200
		Conturi la bănci în lei		
		767		1.840.000
		Venituri din sconturi obţinute		
		4426		404.800
		TVA deductibilă		

sau, pentru a evita creditarea contului 4426:

401	=	%	111.835.200	-
Furnizori		5121		109.995.200
		Conturi la bănci în lei		
		767		1.840.000
		Venituri din sconturi obţinute		
4426	=	401	**404.800**	**404.800**
TVA deductibilă		Furnizori		

3. Pentru reducerea comercială acordată la sfîrşitul anului, trebuie diminuat costul mărfurilor achiziţionate de la furnizorul A. Cum este puţin probabil ca mărfurile să se afle în stoc în întregime, se vor diminua cheltuielile în care s-a regăsit costul de achiziţie al mărfurilor, adică 607 „Cheltuieli privind mărfurile", factura în roşu trimisă de furnizori diminuînd totodată şi datoria fată de A şi taxa deductibilă:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	401	–	18.300.000
607		Furnizori	15.000.000	
Cheltuieli privind mărfurile				
4427			3.300.000	
TVA deductibilă				

Sumele acestea se vor regăsi în jurnalul de cumpărări întocmit pentru luna decembrie.

4.9.3. *Ambalaje care circulă în regim de restituire*

Ambalajele de circulaţie pe care furnizorul nu le facturează clientului nu se supun taxei pe valoarea adăugată. Aceasta nu înseamnă că nu sînt reflectate în contabilitate. Atunci cînd furnizorul livrează bunuri însoţite de astfel de ambalaje, el înregistrează dreptul de a cere clientului să i le restituie sau să i le plătească în caz de nerestituire. Acest drept se consemnează tot în contul 411 „Clienţi", odată cu creanţa rezultată din vînzarea bunurilor. În acelaşi timp, se înregistrează şi obligaţia diminuării acestei creanţe atunci cînd clientul restituie ambalajele sau le consideră cumpărate – această datorie se regăseşte în contul 419 „Clienţi creditori". În caz de nerestituire, ambalajele se consideră vîndute şi se va înregistra taxa colectată la furnizor şi taxă deductibilă la client, unde tratamentul contabil al operaţiunilor este simetric.

Dincolo de înregistrarea taxei pe valoarea adăugată şi a decontărilor între parteneri, circulaţia ambalajelor restituibile ridică şi probleme legate de evaluare. Astfel, este preferabil ca în contul 419 „Clienţi creditori" evaluarea datoriei să se facă la preţul pe care l-ar plăti clientul dacă nu ar restitui ambalajele. Deoarece ambalajele respective rămîn în proprietatea furnizorului, ele sînt reflectate în continuare într-un cont de gestionare – 358 „Ambalaje la terţi" – şi este din nou preferabil ca evaluarea în acest cont (ca şi în 381 „Ambalaje") să se facă la acelaşi preţ posibil de încasat în caz de nerestituire. În acest mod se poate spune că sumele înregistrate în 419 „Clienţi creditori" sînt aceleaşi cu sumele din 358 „Ambalaje la terţi", ceea ce uşurează gestiunea acestora. Ajungem astfel la folosirea metodei costurilor prestabilite pentru evaluarea ambalajelor în conturile 381 şi 358. Deoarece acest cost prestabilit este în fapt un posibil preţ de vînzare, în determinarea lui se va pleca de la costul de achiziţie al ambalajelor, la care se va adăuga o marjă de profit şi taxa colectată. În condiţiile creşterii continue a preţurilor, apare necesară şi modificarea preţului standard la ambalaje. Pentru reflectarea în conturile de gestionare a ambalajelor, lucrurile se rezolvă uşor, debitîndu-le prin creditul lui 388 „Diferenţe de preţ la ambalaje". Rămîne de rezolvat problema corespondenţei dintre 358 şi 419: este necesară sau nu o nouă factură pentru aduce la nivelul actual sumele din acest din urmă cont? Deoarece este de presupus că, după modificare, clientului i se va cere pentru ambalajele pe care nu le va restitui noul preţ, putem accepta şi modificarea preţului din 419.

Exemplul 4.9.3.1.

Acelaşi furnizor A livrează clientului B produse finite în valoare de 10.000.000 lei în ambalaje restituibile, evaluate la cost prestabilit de 1.500.000 lei. Taxa pe valoarea adăugată este de 22%, iar costul produselor vîndute de 6.500.000 lei. În continuare, ne putem imagina cel puţin două situaţii extreme în ceea ce priveşte soarta ambalajelor:

Scanned with OKEN Scanner

restituirea integrală şi nerestituirea nici unui ambalaj. Pentru reflectarea în contabilitate, la cei doi parteneri, vom avea :

A) La furnizor :

1. Livrarea, descărcarea gestiunii şi ieşirea ambalajelor care trec la client :

		- lei-
preţ de vînzare produse finite	=	*10.000.000*
TVA colectată	=	*2.200.000*
valoarea ambalajelor	=	*1.500.000*
total creanţă	=	*112.400.000*

411 Clienţi	=	% 701 Venituri din vînzarea de produse finite 4427 TVA colectată 419 Clienţi creditori	13.700.000	- 10.000.000 2.200.000 1.500.000
711 Venituri din producţia stocată	=	345 Produse finite	6.500.000	6.500.000
358 Ambalaje la terţi	=	381 Ambalaje	1.500.000	1.500.000

2. Dacă ambalajele sînt restituite integral, atunci furnizorul va înregistra mai întîi stingerea datoriei din 419 în contrapartidă cu creanţa din 411 şi apoi revenirea ambalajelor în contul 381 din 358 :

419 Clienţi creditori	=	411 Clienţi	1.500.000	1.500.000
381 Ambalaje	=	358 Ambalaje la terţi	1.500.000	1.500.000

Dacă, dimpotrivă, ambalajele nu mai pot fi restituite de client, atunci furnizorul le consideră vîndute şi va înregistra venitul şi descărcarea gestiunii, odată cu emiterea facturii. Deoarece evaluarea ambalajelor se face la preţ standard, la descărcarea gestiunii se vor repartiza şi diferenţele de preţ ; presupunem că avem un coeficient de repartizare a diferenţelor de preţ la ambalaje de **0,35**. Venitul va fi de 1.500.000 lei, mai puţin taxa pe valoarea adăugată pe care furnizorul o calculează de 1.500.000×(22/122) = 270.492 lei. Diferenţele de repartizat sînt de 1.500.000×**0,35** = 525.000.

419 Clienţi creditori	=	% 708 Venituri din alte activităţi 4427 TVA colectată	1.500.000	 1.229.508 270.492
608 Cheltuieli privind ambalajele	=	381 Ambalaje	1.500.000	1.500.000
608 Cheltuieli privind ambalajele	=	388 Diferenţe de preţ la ambalaje	**525.000**	**525.000**

B) La client :

1. Recepţia mărfurilor şi înregistrarea ambalajelor într-un cont în afara bilanţului :

%	=	401	–	13.700.000
371		Furnizori	10.000.000	
Mărfuri				
4426				
TVA deductibilă			2.200.000	
409				
Furnizori – debitori			1.500.000	
8033			1.500.000	
Valori materiale în păstrare sau custodie				

2. Restituirea integrală a ambalajelor :

401	=	409	1.500.000	1.500.000
Furnizori		Furnizori – debitori		
		8033		1.500.000
		Valori materiale în păstrare sau custodie		

Dacă ambalajele nu mai pot fi restituite datorită distrugerii sau faptului că au fost vîndute sau pur şi simplu pentru că B doreşte să le aibă în proprietate, atunci se înregistrează achiziţia lor. În cazul în care ambalajele există fizic şi vor fi utilizate în continuare de client, se înregistrează intrarea lor în contul 381 iar atunci cînd sînt distruse sau nu mai există pentru un motiv sau altul la client, înregistrarea se face debitînd contul de cheltuieli privind ambalajele :

%	=	409	–	1.500.000
381		Furnizori – debitori	1.229.508	
Ambalaje				
4426			270.492	
TVA deductibilă				
		8033		1.500.000
		Valori materiale în păstrare sau custodie		

respectiv :

%	=	409	–	1.500.000
608		Furnizori – debitori	1.229.508	
Cheltuieli privind ambalajele				
4426			270.492	
TVA deductibilă				
		8033		1.500.000
		Valori materiale în păstrare sau custodie		

Scanned with OKEN Scanner

4.9.4. Avansurile şi taxa pe valoarea adăugată

Plata de avansuri între întreprinderi reprezintă o situaţie tip în care exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată anticipează faptul generator. Am văzut că normele impun obligativitatea întocmirii unei facturi de către furnizor în termen de trei zile de la primirea avansului, moment în care se înregistrează şi taxa colectată corespunzătoare. Este clar că statul tratează inegal diferitele situaţii comerciale: încasează TVA la facturare, indiferent dacă s-a încasat sau nu preţul de vînzare care include taxa şi mai încasează atunci cînd decontarea în bani anticipează transferul proprietăţii.

Exemplul 4.9.4.1.

Pe 3.09.1998, întreprinderea A primeşte de la B un avans, conform contractului de vînzare-cumpărare încheiat între părţi. Valoarea totală a contractului, inclusiv TVA, este de 152.500.000 lei, din care taxa 27.500.000 lei. Avansul este de 30%. Pe 5.09.1998 se emite factură pentru avansul încasat. Pe 17.09.1998 are loc livrarea produselor finite conform contractului (costul de producţie este de 10.000.000 lei), clientul le primeşte pe 19.09.1998 şi le achită pe 25.09.1998.

Soluţia contabilă[23] pe care o considerăm preferabilă în cazul avansurilor este înregistrarea taxei colectate prin creditarea lui 4427 şi debitarea unui cont de aşteptare, de exemplu 4428.1 „Taxa neexigibilă din avansuri primite", respectiv 4428.2 „Taxa neexigibilă din avansuri plătite". În acest scenariu, în contabilitatea furnizorului, contul 419 nu este influenţat şi poate reflecta obligaţia integrală a acestuia faţă de client. Aceeaşi afirmaţie poate fi susţinută şi în legătură cu contabilitatea clientului, unde creanţa din contul 409 ar fi la nivelul său real. Înregistrările se prezintă astfel:

a) la furnizor				b) la client			
1. primirea avansului:				1. plata avansului			
5121	=	419	45.750.000	409	=	5121	45.750.000
2. emiterea facturii pentru avans şi înregistrarea taxei colectate				2. primirea facturii pentgru avansul plătit şi înregistrarea taxei deductibile:			
4428.1	=	4427	8.250.000	4426	=	4428.2	8.250.000
3. livrarea bunurilor: descărcarea gestiunii şi regularizarea avansului				3. recepţia materiilor prime şi regularizarea avansului, pe factura definitivă:			
411	=	%	152.500.000	%	=	401	152.000.000
		701	125.000.000	300			125.000.000
		4427	27.500.000	4426			27.500.000
711	=	345	100.000.000				
419	=	411	45.750.000	401	=	409	45.750.000
4428.1	=	4427	8.250.000	4426	=	4428.2	8.250.000

23. Soluţie inspirată de o lucrare franceză: Maeso, R., Philipps, A., Raulet, C., *Comptabilité générale*, 4ème édition, Dunod, Paris, 1995, p. 165.

Scanned with OKEN Scanner

În lucrările de contabilitate din România se propun şi alte soluţii după cum urmează:

A) **La furnizor**, înregistrăm:

1. Pe 3.09 se primeşte avansul în contul la bancă 30% × 152.500.000 = 45.750.000 lei:

5121 Conturi la bănci în lei	=	419 Clienţi - creditori	45.750.000	45.750.000

2. Pe 5.09, A emite factură pentru avansul primit şi înregistrează taxa colectată de 45.750.000 × (22/122) = 8.250.000 lei prin diminuarea datoriei din 419, concomitent cu creditarea lui 4427. În urma acestei înregistrări, soldul lui 419 nu mai reflectă toată obligaţia faţă de client, pe care va trebui să o reconstituim la regularizarea avansului:

419 Clienţi - creditori	=	4427 TVA colectată	8.250.000	8.250.000

Se mai propune şi înregistrarea directă a taxei pe valoarea adăugată la primirea avansului, prin debitarea lui 5121 şi creditarea contului 419, cu suma fără TVA şi a lui 4427 cu taxa colectată.

3. Pe 1.09 se livrează produsele, se descarcă gestiunea şi se regularizează avansul primit, astfel încît în contul 411 „Clienţi" rămîne doar suma neîncasată, adică restul de 70% din valoarea contractului:

411 Clienţi	=	% 701 Venituri din vînzarea de produse finite 4427 TVA colectată	152.500.000	- 125.000.000 27.500.000
711 Venituri din producţia stocată	=	345 Produse finite	100.000.000	100.000.000
419 Clienţi - creditori	=	% 411 Clienţi 4427 TVA colectată	37.500.000	- 45.750.000 **8.250.000**

În acest mod, contul 419 „Clienţi - creditori" (analiticul aferent clientul B) se închide iar în contul 411 „Clienţi" (analitic clientul B) este reflectată exact suma rămasă de încasat, adică 152.500.000 - 45.750.000 = 106.750.000 lei.

B) **La client** înregistrăm:

1. Pe 3.09, plata avansului din contul la bancă 30% × 152.500.000 = 45.750.000 lei:

409 Furnizori - debitori	=	5121 Conturi la bănci în lei	45.750.000	45.750.000

Scanned with OKEN Scanner

2. Pe 5.09 se primeşte factura emisă de furnizor pentru avansul primit şi se înregistrează taxa deductibilă de 45.750.000 × (22/122) = 8.250.000 lei:

4426 TVA deductibilă	=	409 Furnizori - debitori	8.250.000	8.250.000

Ca şi pentru furnizor, se mai propune înregistrarea la client a taxei pe valoarea adăugată la plata avansului, prin creditarea lui 5121 şi debitarea concomitentă a contului 409, cu suma fără TVA şi a lui 4426 cu taxa deductibilă.

3. Pe 19.09 se primesc bunurile (materii prime) şi se regularizează avansul achitat, astfel încît în contul 401 „Furnizori" rămîne doar suma de plată, adică restul de 70% din valoarea contractului:

% 300 Materii prime 4426 TVA deductibilă	=	401 Furnizori	- 125.000.000 27.500.000	152.500.000
% 401 Clienţi 4426 TVA deductibilă	=	409 Furnizori - debitori	- 45.750.000 **8.250.000**	37.500.000

4.9.5. *Vînzările cu plata în rate*

Atunci cînd bunurile sînt vîndute cu plata în rate, pe bază de contract încheiat între vînzător şi cumpărător, fiscul acceptă ca taxa pe valoarea adăugată să fie exigibilă la data prevăzută pentru încasarea ratelor. Această posibilitate este completată şi cu o altă facilitate fiscală în legătură cu impozitul pe profit (vezi şi par. 5.1.). Astfel, valoarea ratelor scadente se înregistrează la venituri impozabile la termenele prevăzute în contract pentru plata ratelor. Este în mod evident o soluţie favorabilă întreprinderii şi ar trebui ca veniturile şi respectiv cheltuielile corespunzătoare să facă obiectul unei evidenţe extracontabile. S-ar putea astfel să se profite de avantajul fiscal şi să se respecte, în acelaşi timp, principiile contabile, îndeosebi principiul independenţei exerciţiilor. Dar, ca şi în cazul altor facilităţi, fiscul poate condiţiona acordarea acestui avantaj de înregistrarea distinctă în conturi, adică de evidenţierea atît contabilă, cît şi fiscală a veniturilor şi cheltuielilor respective în acelaşi moment, adică la data prevăzută pentru încasarea ratelor. Chiar dacă, din punct de vedere contabil, soluţia nu este tocmai principială, o putem accepta dat fiind avantajul de care se bucură întreprinderea.

Vînzările cu plata în rate sînt caracterizate şi prin faptul că amînarea plătii bunurilor se remunerează prin perceperea unei dobînzi care, dat fiind caracterului său financiar, nu se supune taxei pe valoarea adăugată.

Exemplul 4.9.5.1.

În luna ianuarie, firma vinde cu plata în rate bunuri la preţ de vînzare de 30.000.000 lei, la care se adaugă taxa de 22 %. Costul de achiziţie al mărfurilor vîndute este de

21.000.000 lei, avansul încasat 20% iar diferența se va încasa în șase rate lunare, percepîndu-se o dobîndă de 4% lunar, aplicată la sold. La data vînzării, avansul este de 20% × (30.000.000 + 6.600.000) = 7.320.000 lei. Această sumă se va regăsi în borderoul de încasări pe luna ianuarie și, de aici, în jurnalul de vînzări pe aceeași lună. Restul sumelor de încasat în rate în următoarele șase luni se vor regăsi într-un scadențar, conform următoarelor calcule:

Luna	Rata de încasat (fără TVA și dobînzi)	Rest de încasat la începp. lunii (baza de calcul pentru dobîndă)	Dobînda (col.2×4%)	TVA (col.1×22%)	Total rată lunară (col.1 + col.3 + col.4)
0	1	2	3	4	5
feb.	4.000.000	24.000.000	960.000	880.000	5.840.000
mar.	4.000.000	20.000.000	800.000	880.000	5.680.000
apr.	4.000.000	16.000.000	640.000	880.000	5.520.000
mai	4.000.000	12.000.000	480.000	880.000	5.360.000
iun.	4.000.000	8.000.000	320.000	880.000	5.200.000
iul.	4.000.000	4.000.000	160.000	880.000	5.040.000
Total	24.000.000	–	3.360.000	5.280.000	32.640.000

În conturi, înregistrările se prezintă astfel:

1. **În ianuarie**, creanța este formată din prețul de vînzare, taxa pe valoarea adăugată și suma dobînzilor, adică 30.000.000 + 6.600.000 + 3.360.000 = 39.960.000 lei; taxa colectată exigibilă imediat este de 22% × 6.000.000 = 1.320.000 lei, taxa neexigibilă de 5.280.000 lei și veniturile din dobînzi (înregistrate în avans) de 3.360.000 lei

411 Clienți	=	% 707 Venituri din vînzare de mărfuri	39.960.000	– 30.000.000
		4427 TVA colectată		1.320.000
		4428.7 TVA neexigibilă din vînzări		5.280.000
		472 Venituri înregistrate in avans		3.360.000
607 Cheltuieli privind mărfurile	=	371 Mărfuri	21.000.000	21.000.000

Se încasează și avansul:

5311 Casa în lei	=	411 Clienți	7.320.000	7.320.000

Înregistrarea venitului la nivelul prețului de vînzare fără TVA este justificată de principiul independenței exercițiilor: efectul (venitul) trebuie pus față în față cu efortul

(cheltuiala); ori cheltuiala este înregistrată integral la data vînzării, deoarece bunul iese din proprietatea vînzătorului şi trebuie făcută descărcarea gestiunii.

2. **În februarie**, se înregistrează primirea primei rate (5.480.000 lei) şi regularizările corespunzătoare: taxa devenită exigibilă (880.000 lei) şi dobînda aferentă lunii februarie devenită venit al perioadei (960.000 lei):

5311 Casa în lei	=	411 Clienţi	5.480.000	5.480.000
4428.7 TVA neexigibilă din vînzări	=	4427 TVA colectată	880.000	880.000
472 Venituri înregistrate in avans	=	766 Venituri din dobînzi	960.000	960.000

Chiar dacă, din diferite motive, nu se încasează rata, taxa devine oricum exigibilă şi dobînda se trece în contul 766 „Venituri din dobînzi". Şi în lunile următoare, la data prevăzută pentru încasarea ratelor se vor face aceleaşi înregistrări, cu sumele din tabelul anterior.

În contabilitatea clientului, dacă acesta este agent economic obligat să ţină contabilitate în partidă dublă, putem înregistra (considerăm că bunul cumpărat este mijloc fix):

– recepţia bunului:

%	=	401	–	39.960.000
212 Mijloace fixe			30.000.000	
4426 TVA deductibilă			1.320.000	
4428.6 TVA nedeductibilă din cumpărări			5.280.000	
471 Cheltuieli înregistrate în avans			3.360.000	

– plata avansului din avansuri de trezorerie:

401 Furnizori	=	542 Avansuri de trezorerie	7.320.000	7.320.000

– la prima rată:

401 Furnizori	=	542 Avansuri de trezorerie	5.480.000	5.480.000
4426 TVA deductibilă	=	4428.6 TVA nedeductibilă din cumpărări	880.000	880.000
666 Cheltuieli cu dobînzile	=	471 Cheltuieli înregistrate în avans	960.000	960.000

Dacă, forţînd principiul independenţei exerciţiilor invocat mai sus, ne propunem să înregistrăm veniturile (în contul 707) pe măsura impozitării lor, atunci şi cheltuielile vor fi înregistrate în contul 607 în acelaşi timp cu venitul şi proporţional cu acesta (chiar dacă norma fiscală ne permite să le deducem integral la data efectuării lor). În exemplul nostru, ponderea cheltuielii în venit este de 21/30 = 0,7 şi înregistrările sînt:

1. **În ianuarie**, creanţa este tot de 39.960.000 lei, însă venitul din 707 „Venituri din vînzare de mărfuri" este doar la nivelul avansului (6.000.000 lei), diferenţa trecîndu-se la 472 „Venituri înregistrate în avans", eventual un analitic distinct (de exemplu, „Rate încasate"); pentru TVA şi dobînzi, regimul este acelaşi. La descărcarea gestiunii, trebuie să punem în contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile" doar o sumă proporţională cu venitul, adică 6.000.000 × 0,7 = 4.200.000 lei, diferenţa preluîndu-se în 471 „Cheltuieli înregistrate în avans":

411 Clienţi	=	% 707 Venituri din vînzare de mărfuri	39.960.000	- 6.000.000
		4427 TVA colectată		1.320.000
		472.1 Venituri înregistrate în avans din rate de încasat		24.000.000
		4428.7 TVA neexigibilă din vînzări		5.280.000
		472.2 Venituri înregistrate în avans din dobînzi		3.360.000
%	=	371 Mărfuri	-	21.000.000
607 Cheltuieli privind mărfurile			4.200.000	
471 Cheltuieli înregistrate în avans din rate de încasat			16.800.000	

Se încasează avansul:

5311 Casa în lei	=	411 Clienţi	7.320.000	7.320.000

2. **În februarie**, se înregistrează primirea primei rate (5.480.000 lei) şi regularizările corespunzătoare: trecerea la veniturile perioadei a sumei de 4.000.000, înregistrarea cheltuielilor aferente de 4.000.000 × 0,7 = 2.800.000, taxa devenită exigibilă (880.000 lei) şi dobînda aferentă lunii februarie devenită venit al perioadei (960.000 lei):

Scanned with OKEN Scanner

5311 Casa în lei	=	411 Clienţi	5.480.000	5.480.000
472.1 Venituri înregistrate în avans din rate de încasat	=	707 Venituri din vînzare de mărfuri	4.000.000	4.000.000
607 Cheltuieli privind mărfurile		471 Cheltuieli înregistrate în avans din rate de încasat	2.800.000	2.800.000
4428.7 TVA neexigibilă din vînzări	=	4427 TVA colectată	880.000	880.000
472.2 Venituri înregistrate în avans din dobînzi	=	766 Venituri din dobînzi	960.000	960.000

Avantajul acestei maniere de înregistrare[24] este că permite evitarea unei evidenţe suplimentare extracontabile a vînzărilor cu plata în rate, chiar dacă aceasta din urmă este soluţia cea mai bună atunci cînd ne propunem să respectăm întocmai principiile contabile.

4.9.6. *Taxa pe valoare adăugată la vînzările prin consignaţii*

Din punctul de vedere al TVA, normele fac distincţie între două situaţii privind vînzarea mărfurilor prin consignaţii: vînzare de bunuri depuse de persoane juridice care sînt plătitoare de TVA şi vînzare de bunuri depuse de persoane fizice sau de persoane juridice neplătitoare de TVA.

În prima situaţie, deponentul – persoană juridică – trimite în consignaţie bunul împreună cu avizul de însoţire. La primirea în consignaţie, se face recepţia şi evaluarea bunului şi se întocmeşte bonul de primire. Deoarece consignaţia nu este proprietara bunului, nu-l poate înregistra decît într-un cont în afara bilanţului 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie". La vînzare, consignaţia încasează preţul de vînzare (inclusiv TVA care este de 22% din preţul de vînzare), încarcă gestiunea cu bunul vîndut şi face imediat şi scoaterea din gestiune avînd obligaţia de a cere deponentului să-i trimită factura pînă cel tîrziu la sfîrşitul lunii în care a avut loc vînzarea.

Exemplul 4.9.6.1.

O persoană juridică plătitoare de TVA depune pe 1.09 în consignaţie un bun în următoarele condiţii: valoare contabilă 3.000.000 lei şi preţ de depunere 4.000.000 lei. Comisionul consignaţiei este de 15%. Pe 15.09, bunul este vîndut şi pe 25.09 soseşte factura de la deponent.

24. În orice caz, dacă optăm pentru o astfel de înregistrare, trebuie să precizăm în anexa la bilanţ că s-a făcut o derogare importantă de la principiul independenţei exerciţiilor, derogare justificată de un avantaj fiscal de care întreprinderea înţelege să profite, în ciuda „costului" acestei opţiuni în planul relevanţei informaţiei contabile.

Scanned with OKEN Scanner

În contabilitate înregistrările vor fi:

A) La deponent:

1. Ieşirea mărfii pe 1.09; evaluarea se face la preţ de înregistrare:

357 Mărfuri la terţi	=	371 Mărfuri	3.000.000	3.000.000

2. Pe 30.09 se emite factura; preţul cerut consignaţiei este de 4.000.000 lei, la care se adaugă şi taxa pe valoarea adăugată de 22%:

411 Clienţi	=	%	4.880.000	-
		707 Venituri din vînzare de mărfuri		4.000.000
		4427 TVA colectată		880.000
607 Cheltuieli privind mărfurile	=	357 Mărfuri la terţi	3.000.000	3.000.000

3. Încasarea sumei de la consignaţie:

5311 Casa în lei	=	411 Clienţi	4.880.000	4.880.000

B) La consignaţie:

1. Pe 1.09 se recepţionează bunul şi se înregistrează într-un cont în afara bilanţului. Dacă evaluarea mărfurilor în contul de gestionare se face la preţ de vînzare inclusiv TVA, atunci este de preferat ca şi în contul în afara bilanţului înregistrarea să se facă la acelaşi nivel:

preţul deponentului = 4.000.000
comision 15% = 600.000
T.V.A 22% × 4.600.000 = 1.012.000
preţ de vînzare = 5.612.000

8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie	=		5.612.000	-

2. Pe 15.09, bunul este vîndut şi se înregistrează încasarea sumei, intrarea în gestiune (avem în vedere faptul că factura nu a sosit de la deponent şi că evaluarea în 371 se face la preţ de vînzare inclusiv TVA) şi, descărcarea imediată a gestiunii:

Scanned with OKEN Scanner

5311 Casa în lei	=	% 707 Venituri din vînzare de mărfuri 4427 TVA colectată	5.612.000	- 4.600.000 1.012.000
371 Mărfuri	=	% 408 Furnizori – facturi nesosite[25] 378 Adaos comercial 4428.8 Taxa inclusă în preţul de vînzare al mărfurilor în stoc	5.612.000	- 4.000.000 600.000 1.012.000
4428.6 TVA neexigibilă aferentă cumpărărilor	=	408 Furnizori – facturi nesosite	880.000	880.000
% 607 Cheltuieli privind mărfurile 378 Adaos comercial 4428.8 Taxa inclusă în preţul de vînzare al mărfurilor în stoc	=	371 Mărfuri	- 4.000.000 600.000 1.012.000	5.612.000
	=	8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie		5.612.000

3. Pe 30.09 se primeşte factura de la deponent:

408 Furnizori – facturi nesosite	=	401 Furnizori	4.880.000	4.880.000
4426 TVA deductibilă	=	4428.6 TVA neexigibilă aferentă cumpărărilor	880.000	880.000

4. Plata sumei de 4.880.000 deponentului:

401 Furnizori	=	5311 Casa în lei	4.880.000	4.880.000

25. Se mai foloseşte şi contul 462 „Creditori diverşi" dar, în principiu, acesta este chemat să consemneze datorii în afara exploatării. Pentru consignaţii însă, cumpărarea de bunuri pentru a fi vîndute reprezintă obiectul principal de activitate, adică se încadrează, în contabilitate, în activitatea de exploatare şi ştim că datoriile faţă de furnizorii de exploatare (indiferent de natura lor) se înregistrează în contul 401.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru această operaţiune punctuală, taxa pe valoarea adăugată de plătit de către consignaţie este diferenţa dintre taxa colectată şi taxa deductibilă, adică 1.012.000 – 880.000 = = 132.000 lei.

Dacă depunerea se face de către o persoană fizică sau de către o persoană juridică neplătitoare de TVA, atunci consignaţia calculează TVA doar la comisionul care-i revine. Presupunînd că în exemplul de mai sus deponentul este o persoană fizică, atunci în contabilitatea consignaţiei vom avea:

1. Primirea bunului, pentru care preţul de vînzare se calculează astfel:

preţul deponentului	=	*4.000.000*
comision 15%	=	*600.000*
T.V.A 22% × 600.000	=	*132.000*
preţ de vînzare	=	*4.732.000*

8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie	=		4.732.000	

2. Pe 15.09.1998, bunul este vîndut şi se înregistrează încasarea sumei, intrarea în gestiune şi descărcarea imediată a gestiunii:

5311 Casa în lei	=	% 707 Venituri din vînzare de mărfuri 4427 TVA colectată	4.732.000	– 4.600.000 132.000
371 Mărfuri	=	% 401 Furnizori 378 Adaos comercial 4428.8 Taxa inclusă în preţul de vînzare al mărfurilor în stoc	4.732.000	– 4.000.000 600.000 132.000
% 607 Cheltuieli privind mărfurile 378 Adaos comercial 4428.8 Taxa inclusă în preţul de vînzare al mărfurilor în stoc	=	371 Mărfuri	– 4.000.000 600.000 132.000	5.612.000
	=	8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie		4.732.000

4. Pentru sumele încasate de persoanele fizice în urma vînzării de bunuri prin consignaţii (cu excepţia bunurilor din inventarul propriu al persoanelor deponente), apare obligaţia de a reţine şi de a vira la bugetul local impozit, conform OUG 85/1997 privind impunerea veniturilor realizate de persoanele fizice, aprobată prin legea nr. 246/1998. Cota de impozit este de 15%, aşa încît deponentului i se va mai plăti doar suma de 4.000.000 - 15% x 4.000.000 = = 4.000.000 - 600.000 = 3.400.000 lei[26]:

401 Furnizori	=	446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	600.000	600.000
446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 Conturi la bănci în lei	600.000	600.000
401 Furnizori	=	5311 Casa în lei	3.400.000	3.400.000

Şi în acest caz, taxa plătită de consignaţie este tot de 132.000 lei, doar că nu mai rezultă din diferenţa dintre taxa colectată şi cea deductibilă, ci este doar taxă colectată.

4.9.7. *Remanenţa taxei pe valoarea adăugată*

În materie de TVA, regula este că această nu influenţează rezultatul întreprinderii, adică nu se va regăsi pe veniturile sau pe cheltuielile întreprinderilor, ca verigi ale circuitului economic prin care taxa este colectată şi vărsată bugetului de stat. Bineînţeles că apar excepţii de la această regulă, atunci cînd părţi din taxa colectată sau din cea deductibilă se includ pe cheltuieli. Se vorbeşte, în acest caz, de remanenţa TVA[27], invocată ca un argument în justificarea lipsei de neutralitate a acestui impozit. Dintre situaţiile în care fiscul nu recunoaşte deductibilitatea taxei sau ne obligă într-un fel sau altul să o trecem pe cheltuieli, putem enumera:

a) taxa aferentă achiziţiilor care nu au legătură directă şi exclusivă cu activitatea economică;
b) taxa aferentă bunurilor achiziţionate pe bază de documente care nu conţin toate elementele necesare pentru a fi considerate documente justificative;
c) taxa aferentă bunurilor depreciate în timpul transportului, constatate peste normele legale, neimputabile;
d) taxa aferentă bunurilor şi serviciilor oferite cu titlu gratuit altor persoane fizice sau juridice;

---

26. Pentru a încasa efectiv 4.000.000 lei, deponentul va trebui să ceară consignaţiei:
4.000.000/(1-0,15) = 4.705.882 lei,
caz în care comisionul consignaţiei s-ar ridica la 705.882 lei, taxa colectată la 155.294 lei iar impozitul pe venitul persoanei fizice tot la 705.882 lei.

27. Valleé, A., *Economie des systèmes fiscaux comparés*, PUF, Paris, 1994, p. 43. În această lucrare se citează o anchetă care a stabilit că, în Franţa, consumatorul final suporta, la acel moment, 71% din TVA, întreprinderile 15% (aici se manifestă remanenţa) şi administraţia publică 14%.

Scanned with OKEN Scanner

e) taxa aferentă bunurilor şi serviciilor folosite pentru protocol şi sponsorizări, peste normele legale;
f) axa înregistrată în contul 4426 „TVA deductibilă" şi care, în cazul aplicării proratei, se trece pe cheltuieli.
g) taxa consemnată în 4424, pentru care organul fiscal nu acceptă rambursarea.

În situaţiile de la punctele a), b) şi c), la recepţia bunurilor respective sau la înregistrarea documentelor privind prestările de servicii, taxa pe valoarea adăugată nu se mai înregistrează în contul 4426, ci direct pe cheltuieli (în contul 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"), cheltuieli care nu sînt deductibile nici la determinarea impozitului pe profit. Conform regulii contabile, taxele nerecuperabile se adaugă la costul de achiziţie al bunurilor cumpărate. În acest caz, este posibil ca suma respectivă să se deducă de la calculul impozitului pe profit, odată cu descărcarea gestiunii, dacă este vorba despre un element de stoc, sau la amortizare, dacă se imobilizează. Dacă nedeductibilitatea este constatată în urma unui control fiscal şi taxa a fost deja înregistrată în 4426, atunci se va face corecţia prin stornare (de exemplu). Pentru situaţiile de la punctele d) şi e) înregistrarea taxei colectate se face direct pe cheltuielile din 635, odată cu înregistrarea documentelor justificative care consemnează predarea gratuită a bunurilor sau prestarea serviciilor.

4.9.8. *Taxa deductibilă şi taxa de dedus*

Am amintit în paragraful precedent că este posibil ca pentru o parte din taxa înregistrată în contul 4426 să nu se recunoască dreptul la deducere. Cauza acestei excepţii o găsim în faptul că întreprinderea realizează operaţiuni scutite de TVA şi pentru care nu se acordă în mod expres dreptul de deducere. Ponderea taxei de dedus în taxa deductibilă se stabileşte raportînd diferenţa dintre total ieşiri şi ieşirile scutite fără drept de deducere, pe de o parte, la total ieşiri, pe de altă parte. Calculul se face, de regulă preluînd cifrele din partea rezervată TVA. În declaraţia fiscală pe anul precedent celui în care se aplică această pondere (prorata).

Exemplul 4.9.8.1

În exerciţiul financiar 1997, situaţia vînzărilor (a ieşirilor), conform clasificării din declaraţia privind obligaţiile de plată, a fost astfel încît prorata calculată şi folosită în 1998 este de 85%. În luna curentă (septembrie 1998), situaţia vînzărilor şi cumpărărilor, aşa cum reiese din jurnalul pentru vînzări şi din jurnalul pentru cumpărări se prezintă astfel:

- vînzări în ţară, cu TVA 22%: 1.450.000.000 lei
- vînzări în ţară, cu TVA 11%: 196.000.000 lei
- export: 757.500.000 lei
- vînzări scutite fără drept de deducere: 126.500.500 lei
- cumpărări pentru nevoile agentului economic, cu TVA 22%: 1.350.000.000 lei
- cumpărări pentru nevoile agentului economic, cu TVA 11%: 45.000.000 lei

Presupunem că, în luna precedentă, în declaraţie a apărut taxa de recuperat de 10.043.000 lei. În vederea întocmirii declaraţiei pe luna curentă (partea referitoare la TVA), preluăm din jurnalele de vînzări şi de cumpărări şi taxa aferentă intrărilor şi

Scanned with OKEN Scanner

ieşirilor, pe cote şi calculăm taxa de dedus ponderînd taxa deductibilă cu prorata (301.950.000 x 85% = 256.657.500 lei). Înregistrările în contabilitate se prezintă astfel:

a) închiderea contului 4427 „TVA colectată", prin 4426 „TVA deductibilă" (cu taxa de dedus), odată cu punerea în evidenţă a taxei de plată:

4427 TVA colectată	=	% 4426 TVA deductibilă 4423 TVA de plată	340.560.000	- 256.657.500 83.902.500

b) închiderea contului 4426 „TVA deductibilă", prin trecerea pe cheltuieli a diferenţei dintre taxa deductibilă şi taxa de dedus (301.950.000 – 256.657.500 = 45.292.500):

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4426 TVA deductibilă	45.292.500	45.292.500

c) taxa de plată efectiv în luna curentă este taxa stabilită în declaraţie ca diferenţă între, pe de o parte, suma înregistrată în creditul lui 4423 „TVA de plată" şi, pe de altă parte, suma pe care întreprinderea o are de recuperat din luna precedentă şi care se regăseşte în sold iniţial debitor al contului 4424 „TVA de recuperat":

4423 TVA de plată	=	% 4424 TVA de recuperat 5121 Conturi la bănci în lei	83.902.500	- 10.043.000 73.859.500

Declaraţia fiscală (partea privind TVA) se prezintă astfel:

A	TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ	lei		
	Denumirea indicatorilor	Valoarea	Cota	TVA
1	Vînzări în ţară	1.450.000.000	22%	319.000.000
2	Vînzări în ţară	196.000.000	11%	21.560.000
3	Regularizări	-	X	-
4	Export	757.500.000	X	X
5	Scutite cu drept de deducere	-	X	X
6	Scutite fără drept de deducere	126.500.000	X	X
7	Total (rd.1 + rd.2 + rd.3 + rd.4 + rd.5 + rd.6)	2.530.000.000	X	340.560.000
8	Prorata	X	85	X
9	Cumpărări pentru nevoile agentului economic	1.350.000.000	22%	297.000.000
10	Cumpărări pentru nevoile agentului economic	45.000.000	11%	4.950.000
11	Total TVA deductibilă (rd.9 + rd.10)	X	X	301.950.000
12	TVA de dedus (rd.11×rd.8/100)	X	X	256.657.500
13	Cumpărări supuse criteriilor specifice de exercitare a dreptului de deducere		X	-
14	Regularizări	-	X	-
15	Total TVA de dedus (rd.12+rd.13+rd.14)	X	X	256.657.500

Scanned with OKEN Scanner

A	TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ	lei		
	Denumirea indicatorilor	Valoarea	Cota	TVA
16	Total TVA de plată pentru perioada de raportare (rd.7 - rd.15)	X	X	X
17	*Total TVA de rambursat pentru perioada de raportare (rd.15 - rd.7)*	X	X	10.043.000
18	*Suma de rambursat din perioada precedentă*	X	X	-
19	Suma rămasă de plată din perioada precedentă	X	X	73.859.500
20	Suma de plată (rd. 16 - rd. 17- rd. 18 + rd. 19)	X	X	-
21	Suma de rambursat (rd. 17 - rd. 16+rd. 18-rd. 19)	X	X	

Dacă stabilim prorata efectivă din lună, atunci obţinem: (rd.1 + rd.2 + rd.4 + rd.5)/ /(rd. 1 + rd. 2 + rd. 4 + rd. 5 + rd. 6) = 2.403.500.000/2.530.000.000 = 0,95, adică 95%. Întreprinderea ar fi avut interes să folosească prorata efectivă din cursul lunii, ca metodă de stabilire a taxei de dedus. În funcţie de obiectivele cu privire la evoluţia cifrei de afaceri realizate din vînzarea de bunuri scutite fără drept de deducere, întreprinderea poate opta pentru metoda de folosit în anul următor: dacă vînzările de această natură vor avea o pondere descrescătoare, atunci este mai interesant să opteze pentru calculul lunar al proratei. Dacă, dimpotrivă, ponderea vînzărilor scutite fără drept de deducere va creşte, atunci merită să se folosească prorata pe anul precedent.

Dacă prorata efectivă este diferită cu mai mult de 10% de prorata folosită, atunci se recalculează taxa deductibilă şi se fac regularizările necesare, suma corespunzătoare trecîndu-se pe rîndul nr. 14 din declaraţia pe luna decembrie.

Exemplul 4.9.8.2.

Ieşirile cumulate din cursul anului au fost de 5.875.000.000 lei, iar totalul ieşirilor cumulate scutite fără drept de deducere de 705.000.000 lei. Taxa deductibilă cumulată din declaraţiile pe lunile ianuarie - decembrie este de 914.980.000 lei. În cursul anului s-a folosit o prorată de: a) 100 %; b) 81 %; c) 77 %.

Prorata efectivă este calculată astfel:

$$[(5.875.000.000 - 705.000.000)/ 5.875.000.000] \times 100 = 88\%.$$

Pentru fiecare din variante calculăm diferenţele dintre prorata efectivă şi cea folosită în cursul anului. Astfel:

a) diferenţa = $[(100 - 88)/88] \times 100 = 13,64\%$;
b) diferenţa = $[(81 - 88)/88] \times 100 = -7,95\%$;
c) diferenţa = $[(77 - 88)/88] \times 100 = -12,5\%$.

În varianta b) diferenţa este mai mică de 10% şi nu se face nici o regularizare. În celelalte variante, diferenţele fiind mai mari de 10%, se va proceda la regularizarea taxei deductibile astfel:

a) corecţia este de $914.980.000 \times (100 - 88) = 109.797.600$ lei. Această sumă a fost dedusă nejustificat şi va fi trecută pe cheltuieli în luna decembrie, apărînd în declaraţie pe rîndul 14, în roşu (diminuează totalul taxei de dedus). În jurnal, valoarea corespunzătoare corecţiei se înregistrează pe cheltuieli, majorîndu-le:

Scanned with OKEN Scanner

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4426 TVA deductibilă	109.797.600	109.797.600

b) corecţia este de 914.980.000 × (77 – 88) = –100.647.800 lei. Pentru această sumă nu a fost acceptată deducerea în cursul anului şi recunoaşterea sa ca deductibilă se face prin trecerea pe cheltuieli în luna decembrie, apărînd în declaraţie pe rîndul 14, în negru (măreşte totalul taxei de dedus). În jurnal, suma se înregistrează pe cheltuieli în roşu, diminuîndu-le:

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4426 TVA deductibilă	**100.647.800**	**100.647.800**

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 5

IMPOZITUL PE PROFIT

După 1990, reglementările legale privind impozitul pe profit au apărut şi s-au modificat constant. În prezent, sînt valabile următoarele acte normative mai importante[1]: Ordonanţele Guvernului nr. 70/1994, aprobată şi modificată prin Legea nr. 73/1996, nr. 24/1996, nr. 83/1997 nr. 40/1998; Ordonanţele de urgenţă ale Guvernului nr. 88/1997, nr. 92/1997, nr. 52/1998.

5.1. Categorii de plătitori şi reguli de determinare

Contribuabilii obligaţi să plătească impozit pe profit sînt:

a) persoanele juridice române, pentru profitul din orice sursă, din România şi din străinătate;

b) persoanele juridice străine, dacă desfăşoară activităţi printr-un sediu permanent din România, pentru profitul acelui sediu;

c) persoanele fizice şi persoanele juridice care desfăşoară activităţi în România, ca partener într-o asociere ce nu dă naştere la o persoană juridică, pentru veniturile rezultate din activităţile desfăşurate în România;

d) asocierile dintre persoanele fizice române şi persoanele juridice române, care nu dau naştere la o persoană juridică, pentru veniturile din România şi din străinătate; impozitul se calculează, se reţine şi se varsă de către persoana juridică.

Sînt exceptate de la plata impozitului pe profit: trezoreria statului; instituţiile publice, pentru fondurile publice şi pentru fondurile extrabugetare, dacă legea nu prevede altfel; organizaţiile nevăzătorilor şi invalizilor, asociaţiile persoanelor handicapate şi unităţile economice ale acestora; asociaţiile şi fundaţiile atunci cînd utilizează cel puţin 80% din veniturile obţinute din orice sursă în scopul realizării obiectivelor pentru care au fost autorizate, inclusiv pentru investiţii şi dotări; cooperativele care funcţionează ca unităţi protejate; unităţile aparţinînd cultelor religioase, pentru veniturile obţinute din producerea şi valorificarea obiectelor şi produselor necesare activităţilor de cult; instituţiile particulare de învăţămînt, pentru veniturile din activitatea de învăţămînt, cu condiţia utilizării lor pentru baza tehnico-materială; asociaţiile de proprietari, pentru veniturile folosite la îmbunătăţirea confortului şi eficienţei clădirii.

---

1. Conform Legii bugetului de stat pe anul 1999.

Dacă persoanele juridice fără scop lucrativ desfăşoară activităţi cu scopul obţinerii de profit atunci, pentru veniturile din aceste activităţi, datorează impozit pe profit (organizînd contabilitate distinctă pentru aceste activităţi).

Cota de impozit este de 38%. Contribuabilii care obţin venituri din activitatea barurilor de noapte şi a cluburilor de noapte plătesc o cotă adiţională de impozit de 22% pentru partea din venitul impozabil care corespunde ponderii veniturilor înregistrate din aceste activităţi în volumul total al veniturilor. Pentru Banca Naţională a României, cota de impozit este de 80% şi se aplică asupra veniturilor rămase după scăderea cheltuielilor deductibile şi a fondului de rezervă. Pentru profitul impozabil realizat de o persoană juridică străină într-un sediu permanent din România, se aplică o cotă adiţională de 6,2%, impozitul total fiind de 44,2%. Această impozitare suplimentară este justificată de faptul că, sediul permanent nefiind o persoană juridică, transferul în străinătate a profitului realizat de acesta nu se poate supune impozitului pe dividende. Or, statul român nu vrea să scape ocazia de a impozita aceste profituri transferate ca şi cum ar fi vorba de dividende[2]. Contribuabilii care realizează anual cel puţin 80% din venituri din agricultură plătesc o cotă de impozit de 25%.

Profitul impozabil se determină ca diferenţă între veniturile din livrări de bunuri, prestări de servicii, executări de lucrări şi cîştiguri din orice sursă şi cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, la care se adaugă sumele pentru care nu se admite deducerea şi din care se scad sumele neimpozabile. Din mărimea obţinută se scade şi pierderea fiscală rămasă de recuperat din anii precedenţi

Cheltuielile sînt deductibile (adică fiscul admite scăderea lor din venituri atunci cînd se calculează impozitul pe profit) numai dacă sînt aferente realizării veniturilor şi dacă sînt recunoscute de normele legale. Se prevede deductibilitatea expresă pentru elemente precum:

- contribuţii la constituirea fondurilor speciale;
- veniturile şi cheltuielile rezultate din anularea datoriilor sau încasarea creanţelor ca urmare a transferului de acţiuni sau părţi sociale de la FPS;
- cheltuieli de delegare, detaşare şi deplasare în ţară şi în străinătate, constatate prin documente justificative, inclusiv cheltuielile cu diurna;
- cheltuieli cu asigurările care privesc activele corporale fixe şi circulante şi cheltuielile de asigurare a personalului împotriva accidentelor de muncă.

La determinarea profitului impozabil, **sumele pentru care nu se admite deducerea** sînt:

- cheltuielile cu impozitul pe profit, precum şi impozitul pe profitul realizat în străinătate;
- amenzile şi penalităţile datorate către autorităţi române sau străine (ceea ce face ca penalităţile plătite pe alte destinaţii să fie deductibile);
- cheltuielile de protocol care depăşesc limita de 1% aplicată asupra diferenţei dintre totalul veniturilor şi cheltuielile aferente, inclusiv accizele, mai puţin cheltuielile cu impozitul pe profit şi cheltuielile de protocol înregistrate în cursul anului;
- sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea rezervelor şi provizioanelor, peste limitele legale;

2. Impozitul pe profit cumulat cu impozitul pe dividende este de 38% + 10%(100-38) = 38% + + 6, 2% = 44, 2%.

Scanned with OKEN Scanner

- cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor constatate lipsă din gestiune sau degradate şi neimputabile, taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor şi serviciilor predate cu titlu gratuit, taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor acordate salariaţilor sub formă de avantaje în natură (cu excepţia celor din producţie proprie), precum şi taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă cheltuielilor de protocol care depăşesc cota prevăzută în legislaţia în vigoare;
- orice cheltuieli făcute în favoarea acţionarilor sau asociaţilor;
- cheltuielile cu perisabilităţile peste limitele legale (limite stabilite prin HG 304/1999);
- cheltuielile de conducere şi de administraţie înregistrate de un sediu permanent care aparţine unei persoane fizice sau persoane juridice străine care depăşesc 3% din veniturile realizate în România;
- cheltuielile înregistrate în contabilitate pe baza unor documente care nu îndeplinesc condiţiile de document justificativ;
- sumele care depăşesc limitele cheltuielilor considerate deductibile, conform legii bugetare anuale;
- cheltuielile cu amortizarea peste limitele legale.

Cheltuielile de reclamă şi publicitate sînt deductibile integral la calculul profitului impozabil, situaţie valabilă doar începînd cu 1.01.1998. Pînă la această dată, deductibilitatea lor era limitată la 3% din profitul impozabil, respectiv, la 6% din profitul impozabil (în ultimele luni ale lui 1997).

În ceea ce priveşte cheltuielile cu sponsorizările, limitele legale de deductibilitate ale acestora sînt precizate de OG nr. 36/30.01.1998 pentru completarea şi modificarea Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea, după cum urmează:

- 10% din baza impozabilă pentru sponsorizări în domeniile: cultură, artă, învăţămînt, sănătate, asistenţă şi servicii sociale, acţiuni umanitare, protecţia mediului;
- 8% din baza impozabilă pentru sponsorizări în domeniile: educaţie, drepturile omului, ştiinţă, cercetare fundamentală şi aplicată, filantropic, întreţinerea, conservarea, restaurarea monumentelor istorice, sport (fără fotbal);
- 5% din baza impozabilă pentru sponsorizări în domeniile: religios, social şi comunitar, fotbal;
- 10% din baza impozabilă pentru sumele corespunzătoare unor activităţi de mecenat.

Totalitatea sumelor plătite ca sponsorizare sau în cadrul mecenatului nu poate depăşi 10% din baza impozabilă. Problema care se pune în legătură cu deductibilitatea cheltuielilor cu sponsorizarea este că pentru a stabili limita trebuie să cunoaştem baza de impunere pe care nu o putem determina dacă nu ştim cheltuielile nedeductibile cu sponsorizarea. Astfel, sîntem nevoiţi să apelăm la un artificiu algebric, punînd problema în ecuaţie.

Sumele neimpozabile, la calculul impozitului pe profit, se referă la:

- venituri din dividendele primite de o persoană juridică română de la o altă persoană juridică română;
- sumele folosite pentru constituirea sau majorarea fondului de rezervă, în limita a 5% din profitul brut anual, pînă cînd rezervele ating 20% din capitalul social;

Scanned with OKEN Scanner

- veniturile din provizioanele pentru care nu s-a admis deducerea fiscală;
- veniturile din alocaţii pentru investiţii, acordate de bugetul de stat sub forma cheltuielilor de capital;
- sumele acordate de FPS pentru efectuarea de investiţii necesare restructurării, rentabilizării sau reabilitării societăţilor comerciale;
- sumele acordate cu titlu gratuit de către FPS societăţilor comerciale privatizate.

În lege se prevede că veniturile şi cheltuielile corespunzătoare diferenţelor de curs valutar aferente disponibilităţilor în devize nu se mai înregistrează la venituri şi cheltuieli, adică nu se mai iau în calculul rezultatului impozabil. Această regulă este foarte bună, din punct de vedere fiscal, pentru că nu se va mai plăti impozit pe deprecierea monedei naţionale; din punct de vedere contabil însă, ea este aberantă deoarece, în lipsa înregistrării acestor diferenţe, reflectările contabile sînt incomplete: este o mostră de intervenţie nepermisă a fiscului în norme de natură contabilă şi Ministerul de Finanţe a intervenit amînînd elaborarea unor instrucţiuni de aplicare a acestei prevederi de lege. Lucrurile ar fi foarte simple dacă, în cursul anului, aceste diferenţe favorabile, respectiv nefavorabile, s-ar înregistra în mod firesc în conturile de venituri, respectiv de cheltuieli corespunzătoare (765 şi 665, eventual pe analitice specifice), urmînd să fie excluse extracontabil de la calculul rezultatului fiscal.

La vînzările cu plata în rate, pe bază de contract, precum şi în situaţia contractelor de leasing, valoarea ratelor scadente se înregistrează la venituri impozabile la termenele prevăzute în contract pentru plata ratelor. Cheltuielile efectuate pentru vînzarea de bunuri cu plata în rate, ca şi în cazul leasing-ului, sînt deductibile la data efectuării lor. Regula este şi aici favorabilă din punct de vedere fiscal, dar creează din nou o neconcordanţă flagrantă între tratamentul fiscal şi cel contabil (vezi şi par. 4.9.5). Cheltuielile cu exploatarea zăcămintelor naturale, de natura decopertărilor, care nu se finalizează în obiective economice care pot fi exploatate, se recuperează în următorii cinci ani din veniturile realizate din exploatare.

Contribuabilii care desfăşoară activităţi în domeniul exploatării zăcămintelor naturale sînt obligaţi să înregistreze în contabilitate provizioane deductibile din punct de vedere fiscal pentru refacerea terenurilor afectate, în limita unei cote de pînă la 1% din rezultatul de exploatare, pe toată durata exploatării (vezi şi par. 2.3.1.).

Regiile autonome, companiile naţionale şi celelalte societăţi comerciale pot efectua anual[3], în limita unei cote de pînă la 1,5% din fondul de salarii anual, cheltuieli deductibile pentru derularea corespunzătoare a unor activităţi din subordine, precum: creşe, grădiniţe, dispensare medicale, muzee, cantine, baze sportive, cluburi, şcoli. Tot în limita precizată mai sus se pot aloca şi sume pentru acoperirea cheltuielilor cu darurile făcute copiilor salariaţilor, acoperirea parţială a costului transportului salariaţilor la şi de la locul de muncă, ajutoare în caz de calamităţi, acoperirea unei părţi din cheltuielile medicale ale salariaţilor (în caz de boli grave sau incurabile).

Pierderea fiscală anuală, constatată de contribuabili prin declaraţia anuală de impozit pe profit, se recuperează din profiturile exerciţiilor impozabile obţinute în următorii cinci ani. Recuperarea pierderii se face la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, conform prevederilor legale.

---

3. Conform Legii bugetului de stat pe 1999.

Scanned with OKEN Scanner

Plata impozitului se face trimestrial, pînă la 25 inclusiv ale primei luni din trimestrul următor, cu excepţia BNR şi a celorlalte bănci, care plătesc lunar. Pentru trimestrul 4, contribuabilii plătesc o sumă egală cu impozitul calculat şi evidenţiat în lunile octombrie şi noiembrie, iar pentru decembrie se adaugă o sumă echivalentă cu impozitul pe noiembrie, urmînd ca regularizarea să se facă pînă la termenul prevăzut pentru depunerea bilanţului contabil[4].

Declaraţia de impunere se va depune pînă la termenul de plată al impozitului, inclusiv, urmînd ca, după definitivarea impozitului pe profit pe baza datelor din bilanţul contabil anual, să se depună declaraţia de impunere pe anul fiscal expirat, pînă la termenul prevăzut pentru depunerea bilanţului contabil.

În cazul în care organele fiscale consideră că stabilirea impozitului pe profit nu s-a făcut conform legii, acestea vor face un nou calcul al impozitului şi vor comunica în scris contribuabilului modul de stabilire. Sarcina de a dovedi că impozitul stabilit de organul fiscal nu este real revine contribuabilului. Organul fiscal şi contribuabilul pot încheia un acord scris prin care impozitul să fie plătit în rate, dacă acest acord facilitează încasarea integrală a obligaţiei de plată. În vederea determinării obligaţiilor de plată în legătură cu impozitul pe profit, organele fiscale au dreptul de a controla :

- operaţiile care au ca scop evitarea sau diminuarea plăţii impozitului ;
- operaţiile efectuate în numele contribuabilului, dar în favoarea asociaţilor, acţionarilor sau a unor persoane ce acţionează în numele lor ;
- datoriile asumate de contribuabil în contul unor împrumuturi făcute sau garantate de acţionari, asociaţi sau al unor persoane ce acţionează în numele lor ;
- distribuirea, împărţirea sau alocarea veniturilor, deducerile, creditele sau reducerile între doi sau mai mulţi contribuabili sau acele operaţiuni controlate direct sau indirect de persoane care au interese comune.

În cazul tranzacţiilor între contribuabili sau între aceştia şi o persoană fizică sau o entitate fără personalitate juridică care participă sub orice fel la conducerea, controlul sau capitalul acestui contribuabil, valoarea ce va fi recunoscută este valoarea de piaţă a tranzacţiilor. La fel se procedează şi atunci cînd contribuabilul sau cealaltă persoană sînt asociaţi sau acţionari şi nu deţin controlul.

5.2. Înregistrarea în contabilitate a impozitului pe profit

5.2.1. *Obligaţii actuale privind contabilitatea impozitului pe profit*

Mecanismul de înregistrare în contabilitate a impozitului pe profit este simplu, utilizîndu-se în acest scop conturile 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit" şi 441 „Impozit pe profit".

4. Aceasta este regula teoretică, pentru că în practică cei mai mulţi contribuabili completează declaraţia pe trimestrul 4 pe baza datelor cumulate cunoscute la sfîrşitul anului.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul 5.2.1.

În urma centralizării informaţiilor din contabilitate şi a retratării lor conform regulilor fiscale, obţinem, pentru exerciţiul 1998, următoarea situaţie (în milioane lei):

Luna	Venituri totale, cumulate de la începutul anului	Cheltuieli totale cumulate de la începutul anului (fără 691)	Cheltuieli nedeductibile, cumulate de la începutul anului (altele decît 691)	Venituri neimpozabile, cumulate de la începutul anului
0	1	2	3	4
ian.	6.000	1.000	20	–
feb.	13.000	7.000	25	–
mar.	17.000	13.000	25	10
apr.	26.000	17.000	25	10
mai	31.000	21.000	30	70
iun.	34.000	30.000	33	70
iul.	39.000	38.000	35	70
aug.	41.000	41.100	35	70
sept.	46.940	46.920	40	70
oct.	55.000	52.000	45	80
nov.	65.000	59.000	50	80
dec.	76.000	73.500	50	80

Ne propunem să calculăm impozitul pe profit şi să reconstituim înregistrările din fiecare lună. Rezultatul fiscal cumulat va fi egal, la sfîrşitul fiecărei luni, cu veniturile totale – cheltuielile totale + cheltuieli nedeductibile – venituri neimpozabile. Pentru simplificarea calculelor, nici la cheltuieli totale, şi nici la cheltuieli nedeductibile nu luăm în considerare cheltuielile cu impozitul pe profit (sumele din contul 691), efectul asupra profitului impozabil fiind nul, deoarece sumele respective sînt luate o dată cu semnul minus şi o dată cu semnul plus, compensîndu-se. Pentru întocmirea declaraţiei de impunere, se va face calculul de această manieră, urmînd ca, după stabilirea impozitului, să adăugăm cheltuiala din 691 atît într-un termen, cît şi în celălalt.

După calculul rezultatului fiscal, pe coloana următoare va apărea impozitul pe profit cumulat (numai acolo unde rezultatul este mai mare ca zero), după care se calculează impozitul de înregistrat ca diferenţă dintre impozitul cumulat pînă la sfîrşitul lunii şi impozitul cumulat pînă la sfîrşitul lunii precedente, astfel:

Scanned with OKEN Scanner

– mil. lei –

Luna	Venituri totale, cumulate de la începutul anului	Cheltuieli totale cumulate de la începutul anului (fără 691)	Cheltuieli nedeductibile, cumulate de la începutul anului (altele decît 691)	Venituri neimpozabile, cumulate de la începutul anului	Rezultat fiscal cumulat (col.1–col. 2+col. 3–col. 4)	Impozit pe profit cumulat (col.5×38%)	Impozit de înregistrat
0	1	2	3	4	5	6	7
ian.	6.000	1.000	20	–	5.020	1.907,6	1.907,6
feb.	13.000	7.000	25	–	6.025	2.289,5	381,9
mar.	17.000	13.000	25	10	4.015	1.525,7	– 763,8
apr.	26.000	17.000	25	10	9.015	3.425,7	1.900
mai	31.000	21.000	30	70	9.960	3.784,8	359,1
iun.	34.000	30.000	33	70	3.963	1.505,94	– 2.278,86
iul.	39.000	38.000	35	70	965	366,7	1.139,24
aug.	41.000	41.100	35	70	–135	–	–366,7
sept.	46.940	46.920	40	70	–10	–	–
oct.	55.000	52.000	45	80	2.965	1.126,7	1.126,7
nov.	65.000	59.000	50	80	5.970	2.268,6	1.141,9
dec.	76.000	73.500	50	80	2.470	938,6	– 1.330

Scanned with OKEN Scanner

În contabilitate avem:

1. **În ianuarie**: rezultatul fiscal cumulat este de 5.020 mil. lei, deci impozitul este de 5.020×38% = 1.907,6 mil. lei şi se înregistrează, după care se închide contul de cheltuială:

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	441 Impozit pe profit	1.907.600.000	1.907.600.000
121 Profit şi pierdere	=	691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	1.907.600.000	1.907.600.000

La sfîrşitul lunii, contul 441 „Impozit pe profit", va avea sold final creditor de 1.907,6 mil. lei.

2. **În februarie**: rezultatul fiscal cumulat este de 6.025 mil. lei, deci impozitul este de 6.025 × 38% = 2.289,5 mil. lei. Deoarece în luna precedentă s-au înregistrat 1.907,6 milioane lei, în februarie vom credita contul 441 doar cu diferenţa de impozit, adică 2.289,5 – 1.907,6 = 381,9 mil. lei:

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	441 Impozit pe profit	381.900.000	381.900.000
121 Profit şi pierdere	=	691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	381.900.000	381.900.000

Situaţia contului 441 se prezintă după cum urmează:

441 Impozit pe profit	
	1.907.600.000 Sic
	381.900.000
Sfc **2.289.500.000**	

3. **În martie**: rezultatul fiscal cumulat este de 4.015 mil. lei, deci impozitul cumulat este de 4.015 × 38% = 1.525,7 mil. lei. Deoarece pînă în luna precedentă s-au înregistrat 2.289,5 milioane lei, în februarie vom credita contul 441 cu diferenţa de impozit, adică 1.525,7 – 2.289,5 = – 763,8 mil. lei, aducînd la nivelul real obligaţia faţă de bugetul statului:

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	441 Impozit pe profit	**763.000.000**	**763.000.000**
121 Profit şi pierdere	=	691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	**763.000.000**	**763.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

Fiind sfîrşit de trimestru, întreprinderea are şi obligaţia de a plăti impozitul de 1.525,7 mil. lei, urmînd ca 441 să se închidă:

441 Impozit pe profit	=	5121 Conturi la bănci în lei	1.525.700.000	1.525.700.000

441 Impozit pe profit	
	2.289.500.000 Sic
1.525.700.000	**763.000.000**
Tsd 1.525.700.000	1.525.700.000 Tsc

4. **În aprilie**: rezultatul fiscal cumulat este de 9.015 mil. lei, deci impozitul este de 9.015 × 38% = 3.425,7 mil. lei. Deoarece s-au înregistrat deja şi s-au plătit 1.525,7 mil. lei, în această lună contul 441 se creditează doar cu diferenţa de impozit, adică 3.425,7 – 1.525,7 = 1.900 mil. lei.

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	441 Impozit pe profit	1.900.000.000	1.900.000.000
121 Profit şi pierdere	=	691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	1.900.000.000	1.900.000.000

Contul 441 începe să colecteze din nou sume în credit:

441 Impozit pe profit	
	1.900.000.000 Rc
Sfc 1.900.000.000	

5. **În mai**: rezultatul fiscal cumulat este de 9.960 mil. lei, deci impozitul este de 9.960 × 38% = 3.784,8 mil. lei. Deoarece s-au înregistrat deja 3.425,7 mil. lei, în această lună contul 441 se creditează doar cu diferenţa de impozit, adică 3.784,8 – 3.425,7 = 359,1 mil. lei:

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	441 Impozit pe profit	359.100.000	359.100.000
121 Profit şi pierdere	=	691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	359.100.000	359.100.000

441 Impozit pe profit	
	1.900.000.000 Sic 359.100.000
Sfc 2.259.100.000	

6. **În iunie**: rezultatul fiscal cumulat este de 3.963 mil. lei, deci impozitul cumulat este de 3.963 × 38% = 1.505,94 mil. lei. Pînă în luna precedentă s-au înregistrat 3.784,8 milioane lei, în iunie vom credita contul 441 cu diferenţa de impozit,

Scanned with OKEN Scanner

adică 1.505,94 – 3.784,8 = – 2.278,86 mil. lei, aducînd la nivelul real obligaţia faţă de bugetul statului:

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	441 Impozit pe profit	**2.278.860.000**	**2.278.860.000**
121 Profit şi pierdere	=	691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	**2.278.860.000**	**2.278.860.000**

441 Impozit pe profit	
	2.259.100.000 Sic
	2.278.860.000
Sfc **19.760.000**	

Este sfîrşit de trimestru şi termen de plată a impozitului, dar pentru că soldul lui 441 este creditor în roşu, întreprinderea nu va plăti nimic, ba chiar va rămîne cu o creanţă asupra bugetului statului egală cu diferenţa dintre suma plătită în martie şi impozitul cumulat pînă la sfîrşitul lui iunie: 1.525,7 – 1.505,94 = 19,76 mil. lei, sumă care se regăseşte, de altfel şi în soldul lui 441.

7. **În iulie**: rezultatul fiscal cumulat coboară la 965 mil. lei, adică impozitul este de 965 × 38% = 366,7 mil. lei. Pînă în începutul acestei luni, impozitul cumulat a fost de 1.505,94 mil. lei, ceea ce înseamnă că se va înregistra diferenţa în roşu 366,7 – 1.505,94 = – 1.139,24 mil. lei:

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	441 Impozit pe profit	**1.139.240.000**	**1.139.240.000**
121 Profit şi pierdere	=	691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	**1.139.240.000**	**1.139.240.000**

441 Impozit pe profit	
	19.760.000 Sic
	1.139.240.000
Sfc **.1.159.000.000**	

Impozitul de recuperat (prin compensare în lunile următoare) este de 1.159 mil. lei.

8. **În august**: rezultatul fiscal cumulat devine pierdere de 135 mil. lei. Cum impozitul nu se calculează decît pentru profit, este clar că impozitul cumulat este zero, indiferent de mărimea pierderii. Mai rămîn de înregistrat în roşu doar 366,7 mil. lei, adică zero minus impozitul cumulat pînă în luna precedentă:

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	441 Impozit pe profit	**366.700.000**	**366.700.000**
121 Profit şi pierdere	=	691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	**366.700.000**	**366.700.000**

Scanned with OKEN Scanner

Contul 441 se prezintă astfel încît soldul reflectă exact o sumă cu cea plătită anterior bugetului statului şi pe care întreprinderea are dreptul să o constituie ca o creanţă faţă de buget:

441 Impozit pe profit	
	1.159.000.000 Sic **366.700.000**
Sfc **1.525.700.000**	

9. **În septembrie**, rezultatul fiscal este tot pierdere, astfel încît nu mai înregistrăm nimic, deoarece nu mai este nici impozit de recuperat. În orice caz, se întocmeşte declaraţie de impunere şi se depune la organul fiscal, fiind sfîrşit de trimestru.

10. **În octombrie,** se revine la rezultat fiscal pozitiv, astfel încît se obţine nou impozit cumulat egal cu 38% din profitul impozabil cumulat = 38%×2.965 = 1.126,7. Impozitul de înregistrat este egal cu impozitul cumulat (1.126,7 – 0 = 1.126,7):

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	441 Impozit pe profit	1.126.700.000	1.126.700.000
121 Profit şi pierdere	=	691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	1.126.700.000	1.126.700.000

Contul 441 se prezintă astfel:

441 Impozit pe profit	
	1.525.700.000 Sic **1.126.700.000**
Sfc **399.000.000**	

11. **În noiembrie**: rezultatul fiscal cumulat este de 5.970 mil. lei, adică impozitul cumulat este de 5.970×38% = 2.268,6 mil. lei. Pînă la începutul acestei luni, impozitul cumulat a fost de 1.126,7 mil. lei, ceea ce înseamnă că se va înregistra diferenţa 2.268,6 – 1.126,7 = 1.141,9 mil. lei:

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	441 Impozit pe profit	1.141.900.000	1.141.900.000
121 Profit şi pierdere	=	691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	1.141.900.000	1.141.900.000

Contul 441 se prezintă astfel:

441 Impozit pe profit	
	399.000.000 Sic 1.141.900.000
Sfc **742.900.000**	

Scanned with OKEN Scanner

12. În sfîrşit, **în decembrie**: rezultatul fiscal cumulat este de 2.470 mil. lei, ceea ce corespunde unui impozit cumulat de 938,6 mil. lei. Impozitul cumulat la sfîrşitul lui noiembrie era de 2.268,6 mil. lei, astfel încît se înregistrează în roşu diferenţa:

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	441 Impozit pe profit	**1.330.000.000**	**1.330.000.000**
121 Profit şi pierdere	=	691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	**1.330.000.000**	**1.330.000.000**

Contul 441 are din nou sold final în roşu, ceea ce înseamnă că nu se plăteşte nimic nici la sfîrşitul acestui ultim trimestru al anului.

441 Impozit pe profit	
	742.900.000 Sic
	1.330.000.000
Sfc 587.100.000	

Suma de 587,1 mil. lei poate fi obţinută şi scăzînd din impozitul cumulat anual (938,6 mil. lei) suma plătită în cursul anului (1.525,7 mil. lei). Soldul final creditor în roşu al lui 441 va fi inevitabil sold iniţial în anul următor, cînd va fi compensat cu eventualul impozit pe profit înregistrat în negru. Chiar dacă în declaraţia de impunere nu este loc explicit pentru acest report de sold al lui 441 (care nu trebuie confundat cu reportarea pierderii fiscale), putem să-l considerăm ca pe un credit fiscal. Astfel, în exerciţiul următor, se va plăti impozit mai puţin cu 587,1 milioane lei.

Exemplul 5.2.2.

La sfîrşitul anului 1999, se cunosc următoarele informaţii cu privire la veniturile şi cheltuielile cumulate din cursul exerciţiului 1998:

- venituri din exploatare: 8.581.000.000 lei;
- cheltuieli aferente veniturilor din exploatare (inclusiv cheltuielile cu impozitul pe profit): 6.348.500.000 lei;
- venituri financiare: 358.000.000;
- cheltuieli financiare: 189.000.000 lei;
- venituri excepţionale: 650.000.000;
- cheltuieli excepţionale: 925.000.000 lei;
- cheltuieli cu impozitul pe profit deja înregistrate şi plătite: 950.000.000 lei.

În urma reclasificărilor specifice în vederea calculului rezultatului fiscal, se separă din conturi şi informaţiile referitoare la:

- veniturile din dividende de 280.000.000 lei;
- veniturile din provizioanele pentru care la constituire nu s-a admis deducerea din punct de vedere fiscal de 35.000.000 lei;
- penalităţile plătite de 90.000.000 lei, din care 10.000.000 lei penalităţi suportate în relaţiile cu furnizorii;
- provizioane nedeductibile constituite în cursul anului de 45.000.000 lei;

Scanned with OKEN Scanner

- valoarea neamortizată a mijloacelor fixe scoase din uz în cursul anului şi care s-a trecut direct pe cheltuieli de 175.000.000 lei;
- cheltuieli de protocol de 50.000.000 lei;
- cheltuieli cu sponsorizările de 150 mil. lei în domeniile cultură, învăţămînt sănătate, de 220 mil. lei pentru cercetare şi restaurarea monumentelor istorice şi 200 mil. lei pentru susţinerea unei echipe de fotbal;
- la inventariere s-au constatat lipsuri neimputabile de bunuri de 30.000.000 lei, din care lipsuri în valoare de 12.000.000 lei se încadrează în limitele de perisabilităţi stabilite de norme (TVA pentru bunurile respective este de 22%);
- taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor predate cu titlu gratuit altor persoane este de 3.300.000 lei.

Din anul precedent s-a reportat o pierdere fiscală de 520.000.000 lei.

Capitalul social al întreprinderii este de 3.000.000.000 lei şi rezervele legale constituite pînă la sfîrşitul lui 1998 sînt de 400.000.000 lei. Bineînţeles că întreprinderea va completa rezervele legale din profitul brut, în limitele stabilite de lege.

Pentru întocmirea declaraţiei de impunere pentru impozitul cumulat pînă la 31.12.1998, trebuie determinat rezultatul fiscal, adică diferitele elemente de cheltuieli nedeductibile şi de sume neimpozabile.

Astfel, la **venituri neimpozabile** vom regăsi dividendele primite de la persoane juridice române şi veniturile din provizioanele pentru care la constituire nu s-a admis deducerea fiscală, adică 280 + 35 = **315 mil.** lei. La această sumă se va adăuga şi suma folosită pentru majorarea rezervelor legale, în limita a 5% din profitul brut. Profitul contabil brut este diferenţa dintre total venituri şi total cheltuieli, făcînd abstracţie de cheltuielile cu impozitul pe profit, adică, în exemplul nostru [(8.581 + 358 + 650) – (6.348,5 + + 189 + 925 – 950)] = 3.076,5 milioane lei. 5% × 3.076,5 = 153,825 milioane lei. Rezervele legale existente sînt de 400 mil. lei iar limita maximă la care se poate ajunge în condiţii de scutire de impozit este de 20% × 3.000 mil. = 600 mil. lei. Putem deci să folosim toate cele **153,825 mil.** lei pentru majorarea rezervelor legale. În aceste condiţii, totalul deducerilor din cursul anului este de 315 + 153,825 = **468,825 mil.** lei, la care vom adăuga, în vederea determinării bazei impozabile, pierderea fiscală reportată din exerciţiul precedent, de **520 milioane lei.**

Pentru stabilirea cheltuielilor nedeductibile, însumăm, mai întîi, mărimile pe care le cunoaştem deja, făcînd abstracţie de impozitul pe profit, pe care îl vom adăuga doar după stabilirea exactă a rezultatului fiscal:

cheltuieli cu penalităţi plătite autorităţilor române sau străine (din suma totală de 90 mil. lei, 10 mil. s-au plătit furnizorilor):	80.000.000 lei
provizioanele nedeductibile	45.000.000 lei
valoarea neamortizată a mijloacelor fixe scoase din uz şi trecută pe cheltuieli:	175.000.000 lei
lipsuri neimputabile peste normele legale de perisabilităţi şi taxa pe valoare adăugată corespunzătoare: 30 – 12 = 18 mil. lei, la care adăugăm 22% × 18 = 3,96 mil. lei:	21.960.000 lei
taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor predate cu titlu gratuit:	3.300.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

pentru cheltuielile de protocol, avem: 50 - 1%[(8.581 +358 + 650) - (6.348,5 + 189 + 925) + (950 + 50)] = 50 - 1% × × (9.589 - 7.462,5 + 1.000) = 50 - 31,265 = 18.735.000 lei

Total parţial 343.995.000 lei

Pînă la cheltuielile cu sponsorizarea, rezultatul fiscal (parţial) este de 9.589 - 6.512,5 + + 343,995 - (468,825 + 520) = 2.431,67 milioane lei. Se vede că totalul cheltuielilor cu sponsorizarea (570 mil. lei) este mai mare decît 10% din acest rezultat fiscal parţial, aşa încît trebuie să determinăm cheltuielile nedeductibile cu sponsorizarea. Dar nu putem cunoaşte baza de impunere (rezultatul fiscal) decît după cunoaşterea acestor cheltuieli nedeductibile. Pentru rezolvarea problemei, apelăm la un artificiu aritmetic, încercînd să construim o ecuaţie în care necunoscuta să fie tocmai rezultatul fiscal (Rf). Necunoscînd baza de impunere, nu cunoaştem nici cheltuiala totală cu impozitul pe profit - o a doua necunoscută, pe care o notăm cu Ip (aceasta are influenţă asupra ecuaţiei noastre, deoarece se adaugă la celelalte cheltuieli de exploatare şi se scade, prin includerea ei la cheltuielile nedeductibile, aşa încît putem să o ignorăm). Ecuaţia va fi:

Rf = total venituri - total cheltuieli (fără Ip) + cheltuieli nedeductibile (fără Ip) - total deduceri

Rf = (9.589 - 6.512,5) + [343,995 + (570- 10% × Rf)] - (468,825 + 520) = = 3.076+ 913,995 -10%Rf - 988,825 = 3.001,67 - 10% × Rf.

Rf = 3.001.670.000 - 10% × Rf, de unde Rf = [3.001.670.000/(1 + 0,10)] = = 2.728.790.909 lei.

Putem, după acest calcul preliminar, să stabilim care este limita maximă de deductibilitate a cheltuielilor cu sponsorizarea: 10% × 2.728.790.909 lei = 272.897.090 lei. Aceasta înseamnă că sînt deductibile toate cheltuielile pentru sponsorizările în domeniile cultură şi învăţămînt (150.000.000 lei), în timp ce pentru cele făcute cu sponsorizarea în domeniul restaurării monumentelor istorice sînt nedeductibile 200.000.000 - (272.897.090 - - 150.000.000) = 97.120.910 lei; la acestea se adaugă toate cheltuielile făcute cu sponsorizarea echipei de fotbal (200.000.000 lei), aşa încît o să avem un total cheltuieli nedeductibile cu sponsorizarea de 297.120.910 lei.

Ip = 38% × 2.728.790.909 lei = 1.036.940.545 lei, ceea ce înseamnă că putem stabili şi totalul cheltuielilor nedeductibile: 343.995.000 + 297.120.910 + 1.036.940.545 = = 1.678.056.455 lei

Partea privind impozitul pe profit din declaraţia privind obligaţiile de plată la bugetul de stat se prezintă astfel:

C	IMPOZIT PE PROFIT	lei
	Denumirea indicatorilor-	Suma (cumulată de la începutul anului)
1	TOTAL VENITURI	9.589.000.000
2	TOTAL CHELTUIELI	7.549.440.545
3	~~CHELTUIELI DEDUCTIBILE~~ DEDUCERI FISCALE[5]	468.825.000

5. Formula „Cheltuieli deductibile" folosită în declaraţie creează o anumită confuzie, aceste cheltuieli putînd fi considerate cele care nu sînt nedeductibile, ceea ce ar fi incorect. Modul în

C	IMPOZIT PE PROFIT	lei
	Denumirea indicatorilor-	Suma (cumulată de la începutul anului)
4	CHELTUIELI NEDEDUCTIBILE	1.678.056.455
5	PROFIT (PIERDERE) (rd. 1 - rd. 2 - rd. 3 + rd. 4)	**3.248.790.910**
6	Pierdere fiscală de recuperat din anii precedenţi	520.000.000
7	Profitul impozabil (pierderea) (rd. 5 - rd. 6)	**2.728.790.910**
8	Total impozit pe profit datorat de :	**1.036.940.545**
	Contribuabili ale căror venituri se impun cu cota normală (rd. 7 × 38%)	1.036.940.545
	Contribuabili care obţin venituri din baruri şi cluburi de noapte (rd. 7 × 38%)+(rd. 7 × k × 22%)	-
	Contribuabili ale căror venituri se impun cu cotă de 25% (rd. 7 × 25%)	-
	Contribuabili ale căror venituri se impun cu cotă de 15% (rd. 7 × 15%)	-
9	Credit fiscal, din care :	-
9.1	Credit fiscal extern[6]	-
9.2	Impozit pe profit aferent perioadei de scutire, conform legii	-
10	Scutire de la plata impozitului pe profit, conform legislaţiei în vigoare	-
11	Impozitul pe profit datorat (rd. 8 - rd. 9 - rd. 10)	**1.036.940.545**
12	Impozitul pe profit achitat	950.000.000
13	Impozitul pe profit de plată (rd. 11 - rd. 12)	**86.940.545**
14	Impozitul pe profit virat în avans (rd.12 - rd. 11)	-

5.2.2. *Metode de contabilizare a impozitului pe profit*

Neconcordanţele dintre rezultatul contabil şi rezultatul fiscal pot conduce, în unele sisteme contabile, la consemnarea în conturi specifice a impozitului pe profit corespunzător acestor diferenţe[7]. Se cunosc, astfel, două metode de contabilizare a impozitului pe profit :

- metoda impozitului exigibil ;
- metoda impozitului amînat (sau a reportului de impozit).

Conform **metodei impozitului exigibil**, impozitul datorat pentru un exerciţiu constituie cheltuială cu impozitul pe exerciţiul respectiv. În această metodă, utilizată în conturile individuale de întreprinderile româneşti ca şi de cele din unele ţări occidentale (ca Franţa), impozitul contabilizat este calculat extracontabil şi nu corespunde întotdeauna veniturilor şi cheltuielilor înregistrate în contabilitate în exerciţiul de referinţă. În

---

care suma de pe acest rînd este luată în calculul rezultatului impozabil ne conduce repede la concluzia că este vorba despre deducerile fiscale.

6. Creditul fiscal extern reprezintă minimul dintre următoarele două valori :
   - suma impozitelor externe plătite sau reţinute pentru venitul din sursa externă, confirmată de documentele care atestă plata acestora ;
   - suma egală cu totalul veniturilor impozabile care se realizează în străinătate, la care se aplică cota de impozit pe profit din România.
7. Walton, P., *La comptabilité anglo-saxonne*, La Découverte, Paris, 1996, p. 36.

Scanned with OKEN Scanner

înregistrarea pe cheltuieli doar a impozitului exigibil poate fi invocat principiul independenţei exerciţiilor, aplicat însă într-un mod foarte strict[8]. Se apreciază, de asemenea, că justificarea teoretică a acestei metode este aceea că impozitul pe profit reprezintă mai degrabă o repartizare de profit decît o cheltuială a exerciţiului[9]. Normalizatorii contabili optează pentru această metodă din comoditate şi, probabil, din dorinţa de a nu complica suplimentar sistemul de evidenţe. Este clar însă că administraţia fiscală nu se preocupă suficient de aspectele economice ale impozitului pe profit[10].

În metoda **impozitelor amînate** (sau a reportului de impozit), cheltuiala cu impozitul pe profit aparţine exerciţiului în care veniturile şi cheltuielile corespunzătoare au fost contabilizate; acest impozit pe profit este înregistrat pe cheltuieli chiar dacă nu este egal cu impozitul datorat (stabilit conform normelor fiscale); se consideră, în acest caz, că impozitul este mai degrabă o cheltuială a exerciţiului şi nu o repartizare de profit[11]. Această manieră de înregistrare este recomandată de normele anglo-saxone încă din anii '60[12] (Accounting Principles Board APB 11 emisă de normalizatorii americani în 1967 şi înlocuită cu Statement of Financial Accounting Standards SFAS 109 în 1992). În Marea Britanie, Statement of Standards in Accounting Practice SSAP 15 a fost publicată în 1978 şi revizuită în 1985, referindu-se tot la tratamentul diferenţelor dintre rezultatul contabil şi rezultatul fiscal. În fine, International Accounting Standard Committee (IASC) nu putea să evite o astfel de problemă şi recomandările sale se regăsesc în IAS 12, apărută în 1978 şi revizuită de un proiect de normă din 1989. În Franţa, problema nu este reglementată de organismele de normalizare, fiind tratată doar de doctrina contabilă, printr-o recomandare a organizaţiei profesioniştilor din 1986[13]. Este evident faptul că tratarea impozitelor amînate reprezintă o problemă pentru care s-au găsit soluţii mai întîi în ţările în care contabilitatea este deconectată de fiscalitate, deoarece aici este mai mare interesul ca prin conturile anuale să se reflecte imaginea fidelă asupra patrimoniului şi rezultatelor. Dimpotrivă, în ţările în care contabilitatea este conectată la fiscalitate, datorită tocmai relaţiei strînse dintre cele două componente ale gestiunii întreprinderii, problemei impozitelor amînate nu i se acordă prea mare importanţă în conturile individuale. Trebuie remarcat faptul că problema contabilizării situaţiilor de fiscalitate latentă s-a pus încă din 1927, cînd planul contabil german (planul Schmalenbach, numit de francezi planul Göring) prevedea o clasă de conturi care să filtreze cheltuielile şi veniturile care nu „interveneau în estimarea rezultatului economic, în scopul stabilirii unui *rezultat financiar* al exerciţiului, rezultat la fel de fictiv ca rezultatul fiscal din zilele noastre"[14].

În normele contabile anglo-saxone precum şi în doctrina contabilă, sînt prezentate două tipuri de distorsiuni între rezultatul fiscal şi rezultatul contabil[15]: permanente şi temporare. **Diferenţele permanente** sînt acelea care antrenează creşteri sau diminuări

8. Hinard, M., Mittaine-Chenevier, A.-Ch., *Comptabilité et fiscalité*, PUF, Paris, 1988, p. 380.
9. Raffournier, B., *Les normes comptables internationales*, Economica, Paris, 1996, p. 140.
10. Pasqualini, F., *Le principe d'image fidèle en droit comptable*, Litec, Paris, 1992, p. 273.
11. Raffournier, B., *op. cit.*, p. 141.
12. Langot, J., *Comptabilité anglo-saxonne – normes, mécanismes et documents financiers*, Economica, Paris, 1992, pp. 247-248.
13. Gauthier, M. et collab., *Code annoté de la consolidation*, La Villeguérin Edition, Paris, 1992, pp. 475 şi urm.
14. Pasqualini, F., *op. cit.*, p. 277.
15. Langot, J., *op. cit.*, pp. 254 şi urm.

Scanned with OKEN Scanner

definitive ale rezultatului fiscal în raport cu rezultatul contabil şi asupra cărora nu se va mai reveni în viitor ; ele sînt datorate :

a) fie unor venituri luate în calculul rezultatului contabil dar excluse de la stabilirea rezultatului fiscal (fiscul renunţă la impozitarea lor) ;
b) fie unor cheltuieli a căror nedeductibilitate este definitivă : fiscul refuză să le accepte pentru că le consideră ca nefiind necesare activităţii întreprinderii sau ca fiind exagerate ca mărime.

Diferenţele temporare (sau de sincronizare), adică cele care se resorb în cursul unui exerciţiu ulterior, provin, din decalajul în timp dintre contabilizarea unui element de venit sau de cheltuială şi includerea lui în rezultatul fiscal. Aceste diferenţe de sincronizare mai sînt definite, într-o abordare care privilegiază bilanţul şi care este din ce în ce mai răspîndită, ca diferenţă intre valoarea contabilă a activelor şi pasivelor şi valoarea lor fiscală[16]. Ele rezultă din :

- elemente contabilizate în cursul exerciţiului, dar care au fost deja luate în calculul rezultatului fiscal într-un exerciţiu precedent (eventuale cheltuieli ori venituri înregistrate în avans în contabilitate sau provizioanele reglementate de natura amortizărilor derogatorii trecute la venituri) ;
- elemente cuprinse în rezultatul fiscal al unui exerciţiu, dar care au fost contabilizate anterior (cum ar fi cheltuielile exerciţiului şi pentru care s-au constituit anterior provizioane nedeductibile din punct de vedere fiscal) ;
- elemente contabilizate în cursul exerciţiului, dar care vor fi incluse în rezultatul fiscal ulterior[17] (cum ar fi cheltuielile de natura provizioanelor nedeductibile) ;
- elemente incluse în rezultatul fiscal al exerciţiului, dar care vor fi contabilizate la venituri[18] sau la cheltuieli ulterior (diferenţa dintre amortizarea fiscală şi cea contabilă, atunci cînd nu afectează rezultatul contabil[19]).

Există, de asemenea, posibilitatea de a deduce din rezultatul fiscal al unui exerciţiu pierderi fiscale din exerciţiile anterioare – se consideră că şi aici pot să apară impozite amînate.

Existenţa acestor diferenţe temporare corespunde la ceea ce se numeste situaţie fiscală latentă sau fiscalitate amînată. Neînregistrarea situaţiilor de fiscalitate latentă poate avea următoarele consecinţe[20] :

- în bilanţ, nu apar creanţele, respectiv datoriile probabile faţă de bugetul statului generate de existenţa diferenţelor de sincronizare între rezultatul contabil şi cel

16. Bernheim, Y., *L'essentiel des US GAAP – référentiel comptable américain et enjeux de l'harmonisation internationale*, Mazars et Guérard, Paris, 1997, p. 181.
17. În această categorie se includ, în SUA, veniturile din vînzările cu plata în rate care sînt contabilizate la data vînzării, dar care se impun la data încasării (Langot, J., *op. cit.*, p. 249). Acelaşi raţionament ar fi valabil şi la noi, pentru că impozitarea veniturilor din vînzări cu plata în rate se face tot la data prevăzută pentru încasarea ratelor.
18. Tot la americani, veniturile înregistrate în avans se impun la încasare.
19. În România, pentru a fi deductibilă, cheltuiala cu amortizarea (chiar accelerată sau degresivă) trebuie înregistrată şi în contabilitate, aşa încît problema se pune doar cu privire la separarea din sporul de cheltuială a impozitului pe profit amînat la plată.
20. Pasqualini, F., *op. cit.*, p. 273.

Scanned with OKEN Scanner

fiscal, ceea ce face ca, atunci cînd diferenţele respective sînt importante, informaţia contabilă să fie mai săracă. Pe de altă parte, se apreciază că unele resurse apar ca valori absolute care ar trebui separate între resursa propriu-zisă şi sarcina fiscală latentă. Această prezentare ar putea avea implicaţii asupra indicatorilor de analiză financiară;

- în contul de profit şi pierdere, cheltuiala netă cu impozitul pe profit nu este reprezentativă pentru rezultatul contabil al exerciţiului ori chiar dacă s-a înregistrat o cheltuială (cum ar fi cea cu constituirea provizioanelor reglementate) din acesta ar trebui pusă în evidenţă partea care reprezintă impozit pe profit potenţial.

Fiscalitatea latentă reprezintă şi pentru directivele europene în domeniul contabilităţii o preocupare, chiar dacă mai redusă ca intensitate. Astfel, directiva a patra prevede furnizarea în anexă a unor informaţii privind impozitele amînate[21], în timp ce directiva a şaptea merge mai departe şi include impozitele amînate în bilanţ şi în contul de profit şi pierdere[22].

Există două concepţii cu privire la aria de cuprindere a diferenţelor temporare (sau de sincronizare) de luat în considerare la stabilirea impozitelor amînate[23]. Prima (cea a ***calculului global***) consideră că toate diferenţele temporare, indiferent de scadenţa la care devin exigibile din punct de vedere fiscal, trebuie incluse în determinarea impozitelor amînate: este metoda care respectă cel mai bine principiul conectării veniturilor cu cheltuielile, deoarece asociază strîns cheltuiala fiscală cu rezultatul contabil. Această opţiune este reţinută de normele americane şi recomandată de normele internaţionale. Metoda ***calculului parţial*** reţine pentru stabilirea impozitelor amînate doar diferenţele de sincronizare care vor da naştere la majorări sau diminuări de impozite într-un viitor apropiat. Se exclud, conform acestei concepţii, diferenţele temporare pe termen lung sau cele care au caracter recurent.

Pentru calculul şi înregistrarea în contabilitate a impozitelor amînate, se pot utiliza două metode[24]: metoda reportului fix (*deffered method*) şi metoda reportului variabil (*liability method*). Dacă iniţial s-a folosit mai mult prima metodă, în prezent normele contabile internaţionale şi majoritatea celor naţionale recomandă folosirea metodei reportului variabil.

Metoda reportului fix constă în[25] stabilirea şi înregistrarea diferenţelor temporare pe baza cotei de impozit în vigoare la data apariţiei acestor diferenţe, fără a lua în considerare modificările ulterioare ale cotei de impozit. Această abordare consideră conturile de impozit amînat ca fiind conturi de echilibru, şi nu conturi de creanţe sau datorii. În contul de profit şi pierdere, cheltuiala exerciţiului cu impozitul pe profit va cuprinde[26]:

- suma impozitului exigibil;
- incidenţa diferenţelor temporare care provin din exerciţiile anterioare sau reportate asupra exerciţiilor viitoare, ceea ce înseamnă că diferenţele temporare înregistrate anterior exerciţiului curent sînt păstrate pe baza cotei de impozit din momentul apariţiei lor.

---

21. Klee, L., *La comptabilité dans les pays de la C.E.E.*, La Villeguérin Edition, Paris, 1992, p. 652.
22. Gauthier, M., *Code annoté de la consolidation*, La Villeguérin Edition, Paris, 1992, p. 460.
23. Raffournier, B., *op. cit.*, p. 140.
24. Walton, P., *op. cit.*, p. 102.
25. Jennings, A.R., *Financial accounting*, 2-nd edition, DP Publications, London, 1993, p. 263.
26. Langot, J., *op. cit.*, p. 256.

Scanned with OKEN Scanner

Cea mai folosită metodă, **a reportului variabil**, are ca obiectiv măsurarea cît mai corectă a creanţei sau a datoriei fiscale rezultate din diferenţele temporare. Cheltuiala exerciţiului cu impozitul pe profit cuprinde[27]:

- suma impozitului exigibil;
- impozitele care se estimează că vor fi plătite în exerciţiile următoare sau pe care le considerăm plătite în avans, corespunzătoare rezultatului din cursul perioadei, avînd în vedere şi diferenţele temporare regularizate în cursul exerciţiului;
- retratările soldurilor posturilor de impozite amînate necesare ca urmare a schimbării cotelor de impozit sau a creării de impozite noi.

În aceste condiţii, aşa cum am precizat mai sus, posturile de impozite amînate din bilanţ caracterizează mai bine creanţa sau datoria firmei în legătură cu aceste impozite dar, pe de altă parte, cheltuiala cu impozitul nu mai corespunde doar operaţiunilor exerciţiului, ceea ce face ca informaţia din contul de profit şi pierdere să fie mai puţin relevantă.

În condiţiile sistemului contabil actual din România, avînd în vedere şi reglementările fiscale, putem identifica următoarele cauze generatoare de impozite amînate[28]:

- provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli, precum şi cele pentru depreciere nedeductibile din punct de vedere fiscal, care vor genera un impozit amînat activ (o creanţă potenţială faţă de bugetul statului), pînă în momentul în care vor fi trecute la venituri (neimpozabile);
- veniturile şi cheltuielile înregistrate în avans, atunci cînd înregistrarea la rezultatul contabil se face într-un exerciţiu diferit de cel în care se iau în calculul rezultatului fiscal;
- provizioanele reglementate sînt şi ele purtătoare de impozite amînate deoarece, într-un viitor previzibil, vor fi trecute la venituri şi vor genera impozit (datorie potenţială). Aici însă nu se pune problema înregistrării de cheltuieli sau venituri suplimentare cu impozitele amînate pentru că, la constituire, majorare ori diminuare a provizioanelor reglementate nu apar diferenţe între rezultatul contabil şi cel fiscal, singurul lucru pe care-l avem de făcut fiind separarea unei părţi de cheltuială sau de venit ca fiind corespunzătoare impozitului amînat, concomitent cu separarea din suma trecută la amortizări derogatorii a datoriei de impozit amînat. În orice caz, urmărirea impozitelor amînate aferente amortizărilor derogatorii trebuie să se facă separat de impozitele amînate generate de celelalte diferenţe de sincronizare între rezultatul contabil şi cel fiscal.

Se consideră că şi subvenţiile pentru investitii sînt purtătoare de impozit amînat[29], deoarece ele se vor trece la venituri pe măsura amortizării bunurilor astfel finanţate,

---

27. *Idem.*
28. Vezi şi Ristea, M., „Contabilitatea între fiscal şi gestionar", *Tribuna economică*, Bucureşti, 1998, p. 48.
29. Ristea, M., *op. cit.*, pp. 99-101, unde se citează proiectul de sistem contabil propus Ordinului experţilor contabili din Franţa cu ocazia introducerii noului sistem contabil în România, precum şi Antoine, J., Cornil, J.-P., *Précis de comptabilisation (pratiques des opérations de l'entreprise)*, 6ème édition, De Boeck Université, Bruxelles, 1992, p. 182. În această din urmă lucrare, impozitul aferent subvenţiei pentru investiţii se înregistrează direct la momentul primirii acesteia, astfel încît în contul de subvenţii nu avem decît valoarea nominală minus impozitul corespunzător.

Scanned with OKEN Scanner

contribuind la creşterea impozitului pe profit de la acea dată. Dacă ne întoarcem însă la definiţiile diferenţelor temporare (sau de sincronizare) generatoare de impozite amînate, vedem că ele se referă la elemente de venituri şi de cheltuieli prinse în rezultatul contabil în altă perioadă decît în rezultatul fiscal. Or, subvenţiile pentru investiţii se cuprind la rezultatul fiscal exact în aceeaşi perioadă cînd sînt trecute şi la rezultatul contabil, ceea ce face să nu apară nici o diferenţă de sincronizare. Dacă subvenţiile nu sînt impozabile, aşa cum se întîmplă pentru unele alocaţii bugetare în România, atunci (în condiţiile în care mai sînt trecute la venituri) diferenţa dintre rezultatul contabil şi cel fiscal este una permanentă şi nu se mai pune problema impozitelor amînate. Pe de altă parte, dacă subvenţia pentru investiţii este consemnată ca venit în avans, înregistrarea unei datorii potenţiale de impozit poate cu greu să fie justificată şi mai ales cu condiţia ca şi pentru celelalte venituri înregistrate în avans să se aplice acelaşi tratament. De asemenea, dacă (conform IASC) subvenţia diminuează valoarea de intrare a activului, atunci nu ne mai interesează informaţiile despre ea decît în măsura în care subvenţia respectivă n-ar fi generat venituri impozabile. În orice caz, în cele ce urmează nu vom considera subvenţiile pentru investiţii ca fiind purtătoare de impozite amînate.

În România, problema consemnării de impozite amînate nu se pune încă pentru conturile anuale individuale, dar normele privind consolidarea conturilor precizează că se „impune constatarea în bilanţ şi în contul de profit şi pierdere consolidate a impozitelor rezultînd din diferenţele temporare între rezultatul fiscal şi rezultatul contabil [...]. Această metodă se aplică după principiul reportului variabil, la procentele de impozit ale exerciţiului"[30]. În aceste norme nu se prezintă şi o manieră concretă de contabilizare dar, în literatura de specialitate[31], se găsesc şi scheme de înregistrare, inspirate îndeosebi din lucrări de contabilitate din străinătate.

Atunci cînd, la sfîrşitul exerciţiului, se constată creanţe sau datorii potenţiale în legătură cu impozitele amînate, în bilanţ apare doar soldul acestora, prin compensarea efectelor diferenţelor temporare active şi pasive. În cazul în care soldul rezultat este o datorie, adică atunci cînd impozitul potenţial de plată depăşeşte creanţa din impozit amînat, se înregistrează, conform normelor internaţionale, provizioane pentru cheltuieli viitoare la nivelul datoriei potenţiale nete. Dacă soldul este o creanţă, se consideră că economia de impozit va fi concretizată numai dacă întreprinderea va realiza beneficii suficiente în exerciţiile următoare. IASC recomandă, cu prudenţă, să nu se contabilizeze în activ un sold de impozite amînate decît atunci cînd materializarea lor poate fi considerată ca suficient de rezonabilă. La rîndul ei, norma americană impune luarea în considerare a tuturor surselor de impozite amînate active, dar apreciază că realizarea viitoare a creanţei de impozit amînat depinde de existenţa unei baze de impozitare viitoare suficiente[32]. Valoarea creanţei de impozit amînat trebuie redusă printr-un provizion care să-i diminueze nivelul atît cît este necesar pentru a se putea aprecia că realizarea diferenţei este mai mult probabilă decît improbabilă. Aprecierea caracterului probabil sau improbabil al realizării creanţei este subiectivă şi se poate face în funcţie de elemente precum: existenţa (sau inexistenţa) unor comenzi sau contracte ferme care vor

30. Ordinul ministrului finanţelor nr.1414/29.07.1997 (în suplim. la RFFC nr. 9/1997, p. 9).
31. Ristea, M., *Contabilitatea societăţilor comerciale*, vol. I, CECCAR, Bucureşti, 1995; Feleagă, N. şi colab., *Contabilitate aprofundată*. Ed. Economică, Bucureşti, 1996; Stoian, A., *Contabilitatea şi fiscalitatea societăţilor comerciale*, ed. Infomedica, Bucureşti, 1997 şi altele.
32. Bernheim, Y., *op. cit.*, p. 183.

Scanned with OKEN Scanner

genera profituri în viitor, existenţa unor active ale căror valori reale depăşesc valorile fiscale actuale, evoluţia în timp caracterizată prin profituri sistematice sau dimpotrivă prin pierderi anterioare sistematice ori a unor circumstanţe care pot conduce la situaţii nefavorabile pentru întreprindere.

Prezentarea în bilanţ a creanţei sau datoriei nete de impozit amînat se poate face separat pe componentele care ţin de activitatea curentă (de exploatare şi financiară) şi pe componente de natură excepţională, în funcţie de activele, pasivele, veniturile sau cheltuielile care le-au generat şi/sau de data la care vor fi resorbite. În toate cazurile, în anexa la bilanţ se vor prezenta informaţii privind totalul creanţelor de impozit amînat, totalul datoriilor corespunzătoare, ca şi despre provizioanele constituite pentru diminuarea creanţei nete de impozit amînat (dacă este cazul).

Exemplul 5.3.1.

Dacă întreprinderea ar avea posibilitatea de a opta pentru înregistrarea impozitelor amînate, atunci, la consemnarea amortizările derogatorii (presupune că acestea sînt de 10.000.000 lei) ar trebui ca în contul 141 „Amortizări derogatorii" să se consemneze doar 10.000.000 - 3.800.000 = 6.200.000 lei, diferenţa fiind trecută într-un cont de provizioane pentru cheltuieli din impozite amînate, în corespondenţă cu un cont de cheltuieli cu impozitele amînate:

Cheltuieli excepţionale cu amortizările derogatorii	=	Amortizări derogatorii	6.200.000	6.200.000
Cheltuieli cu impozitele amînate	=	Provizioane pentru cheltuieli din impozite amînate	3.800.000	3.800.000

Atunci cînd se va ajunge ca provizioanele reglementate de natura amortizărilor derogatorii să fie trecute la venituri, şi impozitul amînat corespunzător va avea acelaşi regim. Dacă, de exemplu, se trec la venituri 3.000.000 lei, în contabilitate putem avea:

Amortizări derogatorii	=	Venituri excepţionale din amortizări derogatorii	1.860.000	1.860.000
Provizioane pentru cheltuieli din impozite amînate	=	Venituri din impozite amînate	1.140.000	1.140.000

Exemplul 5.3.2.

La sfîrşitul lui 1997 (primul exerciţiu în care apar diferenţe de sincronizare), se constată că s-au înregistrat cheltuieli cu provizioane pentru care nu s-a acceptat deducerea fiscală de 50.000.000 lei. Acestei sume îi corespunde o creanţă de impozit amînat de 38% × 50.000.000 = 19.000.000 lei. Se presupune că întreprinderea are perspective de a realiza profit în perioadele următoare, aşa încît creanţa este consemnată în contabilitate:

Creanţe din impozit amînat	=	Venituri din impozite amînate	19.000.000	19.000.000

Scanned with OKEN Scanner

În urma acestei înregistrări, după închiderea contului de venituri prin contul de profit şi pierdere, rezultatul contabil al exerciţiului 1997 va fi sporit şi cu impozitele plătite în exerciţiul curent, dar care corespund unor cheltuieli probabile recunoscute de fisc în exerciţiile următoare.

Am precizat deja că apariţia în bilanţ a acestei creanţe nete de impozit amînat este condiţionată de şansele pe care le are întreprinderea ca în viitor să înregistreze suficiente profituri pentru concretizarea acestei creanţe. Dacă situaţia este deficitară, sau dacă se apreciază că în viitor vor fi înregistrate pierderi, atunci creanţa se corectează prin consemnarea unor provizioane pentru depreciere, astfel încît în bilanţ să apară doar suma estimată că va fi recuperată în viitor.

La sfîrşitul exerciţiilor următoare, putem să ajustăm mărimea impozitelor amînate în funcţie de soldul provizioanelor nedeductibile fiscal existente la acea dată şi de noile surse de impozit amînat apărute.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 6

ALTE IMPOZITE ŞI TAXE

6.1. Accizele şi taxele asimilate

În categoria impozitelor indirecte, alături de taxa pe valoarea adăugată, accizele reprezintă un venit important pentru bugetul de stat, prin ponderea în totalul veniturilor statului[1]. În aceste condiţii, este de înţeles grija statului pentru o stabilire riguroasă (chiar prea riguroasă) a regulilor care stau la baza determinării acestor obligaţii faţă de bugetul statului. În prezent, accizele, impozitul pe ţiţeiul şi gazele naturale din producţia internă precum şi taxa pentru jocurile de noroc sînt reglementate de Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr. 82/23.121997, aprobată de Legea nr. 196/1998 şi modificată prin Ordonanţa Guvernului nr. 35/1998, prin Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr. 3/1998, OUG nr. 50/1998, OUG nr. 1/1999, OUG 14/1999.

Accizele reprezintă taxe speciale de consumaţie care se datorează bugetului de stat, pentru anumite produse din ţară şi din import. Produsele pentru care se datorează accize sînt: alcoolul etilic alimentar, băuturile alcoolice şi orice alte produse destinate industriei alimentare sau consumului care conţin alcool etilic alimentar; produsele din tutun; produsele petroliere şi alte produse şi grupe de produse.

Pentru **alcoolul etilic alimentar, băuturile alcoolice şi celelalte produse destinate industriei alimentare sau consumului care conţin alcool etilic alimentar**, plătitori sînt agenţii economici, persoane juridice, asociaţii familiale şi persoane fizice autorizate, care produc sau importă astfel de bunuri. În acelaşi timp, mai sînt supuse obligaţiei de a plăti accize şi:

- agenţii economici care cumpără de la producători individuali – persoane fizice – produse de natura celor supuse accizelor pentru prelucrare şi/sau comercializare;
- persoanele fizice care introduc în ţară alcool şi băuturi alcoolice destinate consumului individual, în cantităţi care depăşesc limitele admise în regim de scutire de taxe vamale, conform reglementărilor vamale în vigoare;

---

1. Conform Legii bugetului de stat pe anul 1999 nr. 36/8.03.1999, publicată în *Monitorul oficial* nr. 97/8.03.1999, veniturile din accize se ridică la 15.904 mild. lei, adică 18,30% din ansamblul veniturilor prevăzute în buget. La acestea putem adăuga şi impozitul pe ţiţeiul şi gazele naturale din producţia internă de 1.709 mild. lei, adică încă 1,97%, faţă de 12,94% cît reprezintă, de exemplu, ponderea impozitului pe profit. În 1998, ponderea cumulată a celor două categorii de impozite a fost de 17,03%.

Scanned with OKEN Scanner

- agenţii economici, pentru cantităţile de produse supuse accizelor, acordate ca dividende sau ca plată în natură acţionarilor, asociaţilor şi altor persoane fizice, inclusiv pentru bunurile din producţie proprie consumate în scop de reclamă şi publicitate ;
- agenţii economici prestatori, pentru toate cantităţile de alcool etilic alimentar obţinut în sistem de prestări de servicii, indiferent dacă acesta se comercializează ca atare sau se introduce în fabricaţie pentru obţinerea altor produse, atît de agentul economic prestator, cît şi de beneficiarul prestaţiei.

Regula este că, pentru alcoolul etilic alimentar, băuturile alcoolice şi orice alte produse destinate industriei alimentare, accizele se datorează şi se calculează o singură dată de către agentul economic importator sau producător şi sînt stabilite în sume fixe exprimate în lei pe unitatea de măsură (hectolitrul de alcool pur sau hectolitrul/grad alcoolic). Astfel, baza de impozitare pentru calculul accizelor o reprezintă fie cantitatea de alcool pur obţinută, fie cantitatea de băuturi, exprimată în hectolitri, multiplicată cu numărul de grade alcoolice conţinut. Sumele fixe se actualizează periodic de către Ministerul Finanţelor, în funcţie de evoluţia preţurilor de consum.

Pentru alcoolul etilic alimentar provenit din ţară sau din import, utilizat ca materie primă pentru obţinerea de băuturi alcoolice spirtoase, acciza se plăteşte o singură dată de către agentul economic producător sau importator al alcoolului respectiv. Pentru băuturile alcoolice spirtoase, produse în ţară din alcoolul etilic alimentar provenit din ţară sau din import, nu se mai datorează deci accize. Această precizare este necesară deoarece, pentru produsele care conţin alcool etilic alimentar folosite ca materii prime pentru obţinerea altor produse supuse accizelor – altele decît băuturile alcoolice spirtoase produse exclusiv din alcool etilic alimentar – agenţii economici prelucrători vor deduce, pe bază de documente justificative, din accizele datorate pentru produsele finale facturate, accizele plătite în vamă sau la achiziţionarea de pe piaţa internă a materiei prime. Deducerea se face pe răspunderea agentului economic, în raport cu cantităţile de materie primă utilizate efectiv, în limita normelor de consum, pentru obţinerea produselor finite supuse accizelor, livrate în fiecare lună calendaristică.

Toate livrările de alcool efectuate de producători sau importatori, precum şi livrările de băuturi alcoolice efectuate de producători, importatori sau angrosişti vor fi facturate la livrare, utilizîndu-se facturi speciale. Caracterul special al acestor documente este dat de faptul că se întocmesc în patru exemplare (al patrulea revine supraveghetorului fiscal) şi că au inscripţionat în diagonală cuvîntul „Alcool" sau formula „Băuturi alcoolice". Pe lîngă toate acestea, producătorii de alcool şi băuturi alcoolice au obligaţia de a se înregistra anual la organul fiscal, declarînd capacitatea de producţie (pe care nu o pot modifica decît cu avizul acestui organ). În plus, activitatea de producţie a acestor contribuabili va fi supravegheată de o persoană desemnată de fisc şi care are obligaţia să verifice intrările de materii prime, normele de consum, cantităţile de alcool realizate, calculul, înregistrarea şi virarea accizelor.

Formula după care se calculează acciza la alcool şi la produsele pe bază de alcool este :

$A = \frac{Q \times C \times K}{100}$, unde Q este cantitatea (în litri), C reprezintă concentraţia alcoolică în % de volum, iar K este acciza unitară. Este necesară împărţirea la 100, deoarece acciza unitară se exprimă în lei pe hectolitru, în timp ce cantitatea (Q) este exprimată în litri. Mai este de amintit că la alcoolul etilic alimentar, la băuturile alcoolice şi orice alte produse destinate industriei alimentare sau consumului care conţin alcool etilic alimentar

Scanned with OKEN Scanner

cu o concentraţie mai mare de 0,5% în volum, la vinuri, produse pe bază de vin şi pe bază de distilat de vin cu o concentraţie de alcool de peste 22% în volum, la coniac, armaniac şi vinars, precum şi la băuturile alcoolice naturale, unitatea de măsură este hl de alcool pur, ceea ce înseamnă că, în formula prezentată mai sus, cantitatea în litri va fi ponderată cu concentraţia în procente, obţinînd o cantitate convenţională de alcool pur cel mult egală cu cantitatea iniţială. De exemplu, pentru 1.000 l de vodcă, cu concentraţie alcoolică de 40%, cantitatea în hl de alcool pur va fi de (1.000 × 40%)/100 = 4 hl, şi acciza va fi de[2] 4 × 3.286.800 = 13.147.200 lei. Putem aplica formula ca atare:

$$A = \frac{1.000 \times 40\% \times 3.286.800}{100} = 13.147.200 \text{ lei}$$

Pentru celelalte produse alcoolice (vinuri şi produse pe bază de vin, cu concentraţie alcoolică în volum de pînă la 22% inclusiv, precum şi pentru bere), unitatea de măsură este hl şi gradul alcoolic, ceea ce înseamnă că, în formula de mai sus, cantitatea (în litri) se va înmulţi pur şi simplu cu concentraţia de alcool (fără să se pondereze procentual, ca la situaţia de mai sus). De exemplu, pentru o cantitate de vin obişnuit de 1.000 l, cu concentraţia de alcool în volum de 11,5%, cantitatea în hl şi grad alcoolic va fi de (1.000 × 11,5)/100 = 115 hl şi grad alcoolic. Acciza este de 115 × 8.964 = 1.030.860 lei. Formula se prezintă astfel:

$$A = \frac{1.000 \times 11{,}5 \times 8.964}{100} = 1.030.860 \text{ lei}$$

În cazul **produselor din tutun**, norma legală stabileşte, mai întîi, o clasificare a acestora (la fel ca şi la produsele din alcool sau care conţin alcool), după care stabileşte reguli de impozitare diferite în funcţie de fiecare categorie. Plătitori ai accizelor pentru produsele din tutun sînt tot agenţii economici – persoane juridice, asociaţii familiale şi persoane fizice autorizate, care produc sau importă astfel de produse.

Pentru ţigarete (cilindrii din hîrtie specială, cu sau fără filtru, cu lungimi şi diametre diferite, umpluţi cu tutun tăiat, sosat sau aromatizat), indiferent de proveniență sau de calitate, se datorează bugetului de stat o acciză specifică, stabilită în lei la 1.000 ţigarete, la care se adaugă o cotă procentuală de 20% aplicată asupra bazei de impozitare, determinată astfel:

- pentru produsele din producţia internă – preţul de livrare, mai puţin acciza, respectiv preţul producătorului, care nu poate fi mai mic decît suma costurilor ocazionate de obţinerea bunului respectiv;
- pentru produsele din import – valoarea în vamă, stabilită potrivit legii, la care se adaugă taxele vamale şi alte taxe speciale, după caz.

Pentru produsele din tutun, altele decît ţigaretele, se datorează bugetului de stat accize specifice, stabilite în lei pe unitatea de măsură. Şi aceste sume se actualizează trimestrial. Acciza totală se reduce cu 35% în cazul în care producătorul foloseşte pentru obţinerea produselor de această natură cel puţin 50% tutun din producţia internă.

Din grupa **produselor petroliere**, se datorează accize pentru carburanţii auto (benzină premium, regular şi normală, benzină fără plumb şi motorină). Plătitori sînt şi

2. Sumele sînt valabile începînd cu 1.07.1999 şi pînă la următoarea actualizare realizată prin ordin al ministrului finanţelor.

Scanned with OKEN Scanner

în acest caz agenţii economici producători sau importatori, iar cuantumul obligaţiei de plată se determină în lei pe tona de produs finit. Accizele la aceste produse au avut evoluţia cea mai spectaculoasă, care arată dificultăţile pe care le întîmpină statul român în asigurarea veniturilor bugetare:

	OUG 82/23.12.1997	OG 35/30.01.1998	OUG 3/3.03.1998	OUG 1/12.01.1999	OUG 14/1.03.1999
	ecu/tonă	ecu/tonă	ecu/tonă	lei/tonă	lei/tonă
benzină obişnuită	65	85	235	3.032.440	5.200.000
benzină fără plumb	55	80	230	2.967.920	5.000.000
motorină	24	45	103	1.329.112	2.250.000

Şi pentru celelalte **produse şi grupe de produse** supuse accizelor (cafea, apă de toate felurile, inclusiv băuturi răcoritoare, confecţii din blănuri naturale, articole din cristal, bijuterii, autoturisme, parfumuri, aparate video de înregistrat şi de reprodus, telefoane mobile, aparate pentru aer condiţionat ş.a.), plătitori sînt persoanele care le importă, le produc sau le comercializează, precum şi persoanele fizice care introduc în ţară bunuri peste normele vamale în vigoare. Accizele preced taxa pe valoarea adăugată şi se calculează o singură dată, prin aplicarea fie a sumelor fixe pe unitatea de măsură (tone, kg, respectiv hl, pentru cafea de toate felurile, respectiv pentru ape, apele minerale şi gazoase, cu conţinut de zahăr sau cu alte produse de îndulcit şi cu substanţe aromatizante), fie a cotelor procentuale asupra bazei de impozitare care reprezintă:

- pentru produsele din producţia internă, preţul de livrare, mai puţin accizele, respectiv preţul producătorului, care nu poate fi mai mic decît suma costurilor ocazionate de obţinerea bunului respectiv;
- pentru produsele din import – valoarea în vamă, stabilită potrivit legii, la care se adaugă taxele vamale şi alte taxe speciale, după caz;
- pentru bunurile provenite de la persoanele fizice neînregistrate ca agenţi economici, dar comercializate prin agenţi economici, contravaloarea ce se cuvine deponentului;
- pentru bunurile amanetate de către persoanele fizice şi devenite proprietatea caselor de amanet, contravaloarea încasată de acestea la vînzarea bunurilor respective, mai puţin accizele.

Ca în cazul oricărei obligaţii bugetare, se prevăd şi la accize categorii de produse scutite, precum:

a) produsele exportate direct sau prin agenţi economici care îşi desfăşoară activitatea pe bază de comision. În cazul agenţilor economici care efectuează operaţiuni de export şi care cumpără de la producătorii interni, în vederea vînzării la export, produse supuse accizelor, aceştia pot solicita, în termen de 60 de zile de la data efectuării exportului, restituirea accizelor aferente produselor finite exportate;

b) produsele comercializate prin magazinele autorizate, potrivit legii, să comercializeze mărfuri în regim de *duty-free*;

c) produsele importate în regim de tranzit sau import temporar, atît timp cît se află în această situaţie;

Scanned with OKEN Scanner

d) bunurile din import provenite din donaţii sau finanţate din împrumuturi nerambursabile, precum şi din programele de cooperare ştiinţifică şi tehnică, acordate de guverne străine, organisme internaţionale şi organizaţii non-profit şi de caritate, instituţiilor de învăţămînt şi cultură, ministerelor, altor organe ale administraţiei publice, în condiţiile stabilite prin norme metodologice emise de Ministerul Finanţelor ;

e) produsele livrate la rezerva de stat şi la rezerva de mobilizare, pe perioada cît au acest regim ;

f) bunurile constituite ca aport în natură sau achiziţionate din aportul în numerar al investitorilor la constituirea capitalului social ori la majorarea acestuia ;

g) alcoolul etilic alimentar, utilizat în producţia de medicamente, de alcool sanitar şi de oţet alimentar ;

h) alcoolul etilic alimentar, utilizat în scop medical, în farmacii şi spitale.

Pentru bunurile exportate, cele comercializate în regim de duty-free şi pentru alcoolul etilic folosit la obţinerea de produse scutite, scutirea se acordă prin restituirea accizelor plătite la achiziţionarea acestora, pe baza documentelor justificative şi numai pentru cantităţile folosite cu destinaţiile menţionate.

Momentul datorării accizelor îl constituie :

- data efectuării livrării, pentru produsele din producţia internă ;
- data efectuării formalităţilor de recepţie a alcoolului etilic alimentar rezultat din procesare – la prestatorul de servicii ;
- data transferului alcoolului etilic alimentar din secţia de producţie în cea de prelucrare a acestuia în băuturi alcoolice – în cazul unităţilor care deţin atît secţii de producţie a alcoolului etilic alimentar, cît şi de producere a băuturilor alcoolice ;
- data înregistrării declaraţiei vamale de import – pentru importatori ;
- data cumpărării – pentru agenţii economici achizitori ;
- data vînzării, pentru bunurile provenite de la persoane fizice, în scopul comercializării sau ca urmare a amanetării.

Agenţii economici care realizează venituri din vînzarea de alcool, băuturi alcoolice, produse din tutun şi cafea pot desfăşura activităţi numai pe baza autorizaţiei de comercializare eliberată de organul fiscal, cu perceperea de taxe anuale (plătite în două tranşe).

Impozitul pe ţiţeiul şi pe gazele naturale din producţie internă se datorează de către agenţii economici autorizaţi, în momentul livrării. Acest impozit precede taxa pe valoarea adăugată şi se calculează prin aplicarea sumelor stabilite în lei pe unitatea de măsură asupra cantităţilor livrate (şi aceste sume se actualizează trimestrial de către Ministerul Finanţelor).

Taxa pentru jocurile de noroc organizate pe teritoriul României, cu excepţia cazinourilor, datorată bugetului statului este de 30% din veniturile realizate din exploatarea jocurilor de noroc, calculate ca diferenţă între totalul rulajului încasărilor pentru fiecare tip de joc şi totalul premiilor acordate jucătorilor, în limitele prevăzute de lege. Pentru cazinouri, taxa este anuală şi se stabileşte în ECU pe masa de joc. Plătitori ai acestei taxe sînt societăţile comerciale şi regiile autonome înregistrate legal în România şi autorizate pe bază de licenţe să organizeze şi să exploateze astfel de jocuri.

Scanned with OKEN Scanner

Plătitorii de accize, de impozit la ţiţeiul şi la gazele naturale din producţia internă, precum şi de taxe pentru jocurile de noroc, după caz, au obligaţia să depună lunar, pînă la data de 25 a lunii următoare, la organul fiscal teritorial, decontul de impunere.

Plata acestor obligaţii se efectuează lunar – dacă legea nu prevede altfel – pînă la data de 25 a lunii următoare, pe baza decontului de impunere, prin virament sau în numerar, iar pentru produsele din import, la organele vamale, concomitent cu plata taxelor vamale. Pentru cazinouri, taxa anuală se plăteşte trimestrial, în patru tranşe egale, pînă la data de 25 a ultimei luni din fiecare trimestru.

Contribuabilii supuşi obligaţiei de a calcula şi vira accize, impozit pe ţiţeiul şi gazele naturale din producţia internă precum şi taxa pe jocurile de noroc, sînt nevoiţi să ţină evidenţe suplimentare faţă de cele obişnuite, prin completarea unor documente precum:

- jurnal privind cumpărările de materii prime supuse accizelor;
- jurnal privind transferurile de materii prime supuse accizelor;
- jurnal privind vînzările de produse finite supuse accizelor;
- cerere de restituire a accizelor;
- situaţia încasărilor zilnice pentru jocurile electronice (cu variante şi pentru alte tipuri de jocuri de noroc);
- situaţia încasărilor pe luna ...;
- recapitulaţia încasărilor pe luna ....

6.2. Obligaţii faţă de fondurile speciale

În afară de aportul contribuabililor la veniturile bugetului de stat constînd în impozite directe şi indirecte, normele legale mai impun acestora şi participare la constituirea unor fonduri speciale din care se finanţează diverse activităţi sau se asigură resursele pentru efectuarea unor plăţi de natură specială. În prezent, se constituie următoarele fonduri speciale[3]: pentru sănătate; pentru dezvoltarea şi modernizarea punctelor de control al trecerii frontierei şi a celorlalte unităţi vamale; de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap[4]; pentru dezvoltarea sistemului energetic; al drumurilor publice; pentru protejarea asiguraţilor; fondul de pensii şi asigurări sociale ale agricultorilor; pentru dezvoltarea şi modernizarea turismului; ale aviaţiei civile; fondul cultural naţional; fondul cinematografic naţional; fondul naţional de solidaritate.

1. Fondul special pentru sănătate se constituie din contribuţii ale:

- persoanelor juridice care realizează încasări din publicitate la produse din tutun, ţigări şi băuturi alcoolice şi reprezintă 10% din încasările din astfel de acţiuni;
- persoanelor juridice care realizează venituri din vînzările de produse din tutun, ţigări şi băuturi alcoolice. Producătorii şi importatorii plătesc 1% din veniturile obţinute din astfel de operaţiuni, în timp ce agenţii economici care comercializează

3. Sursele de constituire a fondurilor speciale sînt mai numeroase (donaţii, subvenţii, alocaţii bugetare, venituri proprii etc.). În paragraful de faţă ne vom opri doar asupra obligaţiilor de natură fiscală pe care le au întreprinderile în legătură cu constituirea acestor fonduri.
4. Care, de la 1.07.1999, înlocuieşte fondul de risc şi accident pentru protecţia specială a persoanelor handicapate.

Scanned with OKEN Scanner

bunuri de această natură plătesc 1% din adaosul comercial aferent vînzărilor, după deducerea accizelor şi a TVA. În contabilitate se înregistrează 635 = 447, ca de altfel şi la celelalte fonduri speciale.

2. Fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap se constituie, începînd cu 1.07.1999, prin aplicarea unei cote de 3% asupra fondului de salarii realizat lunar, inclusiv asupra cîştigurilor realizate lunar de colaboratori persoane fizice, de către agenţii economici, organizaţiile cooperatiste, organizaţiile economice străine cu sediul în România, de reprezentanţele autorizate ale persoanelor juridice străine care angajează personal român şi de persoanele fizice care utilizează muncă salariată, cu excepţia unităţilor protejate[5]. De asemenea, societăţile comerciale, regiile autonome, societăţile şi companiile naţionale precum şi alţi agenţi economici care au un număr de cel puţin 100 de angajaţi, au obligaţia de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de muncă într-un procent de cel puţin 4% din numărul total de angajaţi. În caz contrar, aceste întreprinderi au obligaţia de a plăti lunar la fondul de solidaritate socială cu persoanele cu handicap o sumă egală cu salariul minim brut pe economie înmulţit cu numărul locurilor de muncă pe care nu au încadrat persoane cu handicap.

3. Fondul special pentru dezvoltarea şi modernizarea punctelor de control al trecerii frontierei şi al celorlalte unităţi vamale se constituie din contribuţiile agenţilor economici care derulează operaţiuni definitive de import[6]. Se plăteşte odată cu taxele vamale şi este egal cu 0,5% din valoarea în vamă a bunurilor importate. Înregistrarea lui în contabilitate se face pe baza declaraţiei vamale.

4. Fondul special al drumurilor publice se constituie astfel :

- prin aplicarea unei cote de 25% asupra preţului cu ridicata, exclusiv accizele, pentru carburanţii auto livraţi la intern de către producători sau asupra valorii în vamă a carburanţilor importaţi. Această cotă se regăseşte în preţul de vînzare, fără a fi inclusă în baza de impozitare pentru TVA ;
- prin aplicarea unei cote de 5% asupra preţului cu ridicata, exclusiv accizele, al autovehiculelor şi remorcilor livrate de către producătorii din ţară şi destinate pieţei interne, respectiv asupra valorii în vamă a autovehiculelor şi remorcilor importate ; pentru tractoare şi maşini agricole se aplică o cotă de 2,5%. Plata se face pînă la data de 25 a lunii următoare. şi această cotă se regăseşte în preţul de vînzare, fără a se lua în calcul la determinarea TVA ;
- prin plata de către proprietarii de autovehicule şi remorci a unei sume fixe anuale, în schimbul unei rovignete (document care atestă dreptul de a utiliza drumurile publice) ; această sumă fixă se actualizează anual.

Pentru primele două categorii de contribuţii, obligaţia de plată ia naştere la data livrării, respectiv la vămuire, iar plata se face pînă la 25 ale lunii următoare, întocmindu-se şi o declaraţie după modelul furnizat de Ministerul Transporturilor. Suma fixă se achită pînă la 31.03 a anului pentru care se plăteşte.

---

5. Unităţile protejate sînt unităţi special organizate şi amenajate potrivit cerinţelor persoanelor cu handicap, în vederea desfăşurării de activităţi de către aceste persoane.
6. OUG 97/1999 pentru modificarea Legii nr. 8/1994 privind constituirea şi utilizarea fondului special pentru dezvoltarea şi modernizarea punctelor de control şi trecere a frontierei, precum şi ale celorlalte unităţi vamale.

Scanned with OKEN Scanner

5. Fondul special pentru dezvoltarea sistemului energetic se constituie din taxa de dezvoltare cuprinsă în tarifele la energia electrică şi la energia termică livrate de producătorii şi autoproducătorii de energie electrică şi de energie termică consumatorilor, cu excepţia celor casnici. Este de 10% din costul energiei electrice, respectiv 2% din costul energiei termice furnizate. Contribuabilii supuşi unei astfel de taxe au obligaţia de a separa zilnic taxa de dezvoltare din sumele încasate şi de a o vira în termen de trei zile. În contabilitatea unităţilor colectoare, colectarea şi plata taxei de dezvoltare presupun efectuarea mai multor înregistrări:

a) la unitatea colectoare:

- consemnarea cheltuielii la data facturării energiei electrice sau termice către consumatori, alţii decît cei casnici:

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	462 Creditori diverşi	

- la încasarea sumelor, se consemnează obligaţia de plată faţă de bugetul fondului special pentru dezvoltarea sistemului energetic:

462 Creditori diverşi	=	447 Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate	

- plata sumelor:

447 Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 Conturi la bănci în lei	

Atunci cînd o unitate primeşte sume de la Ministerul Industriilor şi Comerţului, care administrează acest fond, pentru realizarea de investiţii sau în alte scopuri, consemnarea în contabilitate se face astfel:

5121 Conturi la bănci în lei	=	118 Alte fonduri	

Mai există şi posibilitatea să nu se primească bani de la fond, ci acesta să contribuie la stingerea unor datorii ale firmei beneficiare:

401 (404) Furnizori (de imobilizări)	=	118 Alte fonduri	

Dacă datoria este faţă de o persoană juridică plătitoare a obligaţie faţă de acest fond sau dacă ministerul oferă sume din fond acesteia, atunci în contabilitatea acesteia se înregistrează:

- cheltuiala şi obligaţia de plată a contribuţiei la fond:

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	462 Creditori diverşi	
462 Creditori diverşi	=	447 Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate	

Scanned with OKEN Scanner

– compensarea datoriei la fond cu valoarea facturilor de energie electrică şi termică sau a altor facturi emise :

447 Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate	=	411 Clienţi

6. Fondul special pentru protejarea asiguraţilor este constituit din contribuţiile agenţilor economici din domeniul asigurărilor şi reasigurărilor şi este 5% din volumul brut al primelor încasate.

7. Fondul de pensii şi asigurări sociale ale agricultorilor se constituie din contribuţiile agenţilor economici care produc, industrializează şi comercializează produse agricole şi alimentare. Pentru producţia agricolă, se aplică o cotă de 3,5% asupra veniturilor din această activitate (după deducerea accizelor). Pentru industrializarea produselor agricole, cota este de 2% din veniturile rezultate, iar pentru comercializarea produselor agricole şi alimentare, cota este de 4% din adaosul comercial.

8. Fondul special pentru promovarea şi modernizarea turismului se constituie, în principal, din contribuţia pentru turism de 3% plătită de :

- agenţii economici cu activitate de turism, unde baza de calcul o reprezintă veniturile realizate din activitatea de turism, inclusiv din alimentaţia publică ;
- agenţiile de turism, unde baza de calcul o reprezintă veniturile proprii din comisioane.

Plătitorii beneficiază de cota redusă de TVA, cu excepţia serviciilor prestate pentru beneficiari străini (persoane fizice sau juridice), a căror contravaloare se încasează în valută, pentru care se aplică cota zero. Obligaţia de plată se stabileşte lunar şi se varsă pînă pe 25 a lunii următoare.

Exemplul 6.2.1.

O agenţie de turism încasează de la diferite persoane fizice suma de 45.000.000 lei, în contul prestaţiilor de care acestea vor beneficia în sezonul turistic ce va urma. Din această sumă, agenţia achită prestatorilor de servicii turistice avansuri de 25.000.000 lei. După efectuarea prestaţiilor (de cazare şi masă) către turişti, prestatorii trimit factura agenţiei de turism, în valoare, inclusiv TVA, de 41.480.000 lei, după care agenţia achită diferenţa. În contabilitatea agenţiei vom putea înregistra :

– încasarea avansurilor de la clienţi[7] :

5311 Casa în lei	=	419 Clienţi-creditori	45.000.000	45.000.000

– plata avansurilor prestatorilor de servicii turistice :

409 Furnizori-debitori	=	5121 Conturi la bănci în lei	25.000.000	25.000.000

7. Ştim că pentru avansurile încasate în cadrul activităţii de intermediere în turism nu se calculează taxă pe valoarea adăugată.

Scanned with OKEN Scanner

- primirea facturii de la prestatorii de servicii turistice, ocazie cu care se înregistrează şi venitul agenţiei, ca şi taxa pe valoarea adăugată colectată de aceasta. Cîştigul agenţiei este de 45.000.000 - 41.480.000 = 3.520.000 lei, din care TVA[8] 3.520.000 × 11/111 = 348.829 lei:

411 Clienţi	=	% 401 Furnizori	45.000.000	- 41.480.000
		704 Venituri din servicii		3.171.171
		4427 Taxă colectată		348.829

- regularizarea avansurilor şi achitarea diferenţei de plată furnizorului:

419 Clienţi-creditori	=	411 Clienţi	45.000.000	45.000.000
401 Furnizori	=	% 409 Furnizori-debitori	41.480.000	- 25.000.000
		5121 Conturi la bănci în lei		16.480.000

- contribuţia agenţiei la fondul pentru modernizarea turismului 3% × 3.171.171 = = 95.135 lei:

635 Cheltuieli cu alte taxe, impozite şi vărsăminte asimilate	=	447 Fonduri speciale	95.135	95.135

9. Fondul special al aviaţiei civile se constituie prin aplicarea unei cote de 9% asupra veniturilor realizate de persoanele juridice române care desfăşoară activităţi legate de eliberarea de documente în domeniul circulaţiei aeriene, de informarea aeronautică sau asigurarea securităţii spaţiului aerian şi altele asemănătoare. Plata se face pînă la 25 a primei luni din fiecare trimestru.

10. Fondul cultural naţional se constituie în virtutea prevederilor Ordonanţei Guvernului, nr. 79/1998[9], din următoarele surse:

- 5% din încasările realizate de agenţii economici din vînzarea reproducerilor, copiilor sau mulajelor realizate după bunuri culturale mobile proprietate publică ori după monumente sau componente ale monumentelor istorice;
- 5% din încasările din vînzarea, prin licitaţie publică, a bunurilor culturale mobile;
- 1% din încasările agenţiilor imobiliare din vînzarea imobilelor monumente istorice;

8. Atît timp cît o să mai fie valabilă cota de 11% pentru turism.
9. Normele metodologice pentru constituirea şi utilizarea acestui fond s-au aprobat prin HG 459/10.06.1999.

Scanned with OKEN Scanner

- 20% din încasările realizate de agenţii economici din vînzarea publicaţiilor cu conţinut erotic, ca şi din încasările din vînzarea sau închirierea casetelor audio şi video cu conţinut erotic ;
- 2% din încasările realizate de agenţii economici din vînzarea sau închirierea de discuri, compact-discuri, casete audio înregistrate, cărţi poştale sonore şi a altor asemenea produse cu destinaţie culturală ;
- 3% din încasările realizate de agenţii economici din vînzarea calendarelor sau cărţilor poştale ilustrate, afişelor, posterelor, imaginilor autocolante ;
- 2% din încasările realizate de agenţii economici care comercializează bunuri culturale provenite din import ;
- 2% din încasările din vînzarea produselor de artă populară ;
- 2% din veniturile realizate de agenţii economici care îşi desfăşoară activitatea în incinta sau în spaţiul de protecţie al monumentelor istorice proprietate publică ;
- 1% din încasările realizate de agenţii economici din organizarea de distracţii de tip luna-park ;
- 1% din veniturile realizate de agenţii economici cu activitate de impresariat artistic ;
- 2% din devizul general al investiţiilor autorizate să se realizeze de agenţii economici pentru construcţiile amplasate în spaţiile de protecţie a monumentelor istorice proprietate publică.

Cotele enumerate mai sus se aplică asupra încasărilor totale realizate din care s-a dedus taxa pe valoarea adăugată şi se adaugă la preţul de vînzare. Sumele se calculează lunar şi se virează pînă la data de 15 a lunii următoare. Declaraţia lunară împreună cu o copie de pe documentul de plată se trimit la Ministerul Culturii pînă pe 20 din luna următoare celei pentru care se face plata. În contabilitate se înregistrează tot prin trecerea pe cheltuieli (în 635), în corespondenţă cu un analitic corespunzător al lui 447.

Din lista cotelor şi bazelor de impunere se deduce că este vorba de o impozitare în cascadă, fiind supuşi obligaţiei de a calcula şi plăti această contribuţie toţi cei care realizează venituri (încasări) din vînzarea unor bunuri, indiferent de numărul de verigi parcurse pînă la consumatorul final.

11. Fondul cinematografic naţional se constituie conform OUG nr. 67/1997[10] şi obligaţiile contribuabililor sînt concretizate în :

- contribuţia de 1,5% din preţul de vînzare en-gros al casetelor video înregistrate, contribuţie care se adaugă la acest preţ şi care este plătibilă de către agenţii economici care fac vînzarea către populaţie (ceea ce înseamnă că aceştia trebuie să ţină o evidenţă foarte clară a preţului angrosistului aferent casetelor vîndute...) ;
- 3% din preţul minutelor de publicitate vîndute de televiziunile particulare şi de cea de stat. Şi această cotă se adaugă la preţul de vînzare. Dacă între agenţia de publicitate şi televiziune există un intermediar, atunci obligaţia de plată revine acestuia. Această contribuţie se poate diminua cu 50%, cu condiţia utilizării sumelor corespunzătoare reducerii pentru participarea directă la realizarea unor filme ;

10. Republicată în *Monitorul oficial* nr. 282/18.06.1999.

Scanned with OKEN Scanner

- 3% din preţul minutelor de publicitate vîndute din spaţiul propriului program pentru societăţile de televiziune prin cablu care au licenţă pentru producţia de programe (cotă adăugată la preţul de vînzare);
- 10% din încasările provenite din difuzarea filmelor străine şi 20% din cele provenite din difuzarea filmelor interzise minorilor difuzate în cinematografe;
- 3% din profitul brut obţinut de agenţii economici care desfăşoară activităţi comerciale de alt profil în spaţiile destinate exploatării filmelor şi în anexele acestora.

Sumele sînt înregistrate tot prin formula contabilă 635 = 447 şi sînt deductibile la calculul impozitului pe profit. Declararea şi virarea contribuţiilor la Oficiul naţional al cinematografiei se fac pînă la data de 25 din luna curentă pentru obligaţiile aferente lunii precedente.

12. Fondul naţional de solidaritate este instituit de OUG 118/30.06.1999 şi pentru constituirea lui se instituie taxele de timbru social astfel:

a) timbrul social asupra jocurilor de noroc, aplicate asupra participărilor de orice fel la astfel de activităţi ale persoanelor fizice, în valoare de 5% din preţul fiecărei participări la jocurile interactive TV şi 10% asupra altor jocuri;

b) timbrul social de 1% asupra valorii automobilelor noi din import, cu capacitatea cilindrică de cel puţin 2.000 cm^3, achiziţionate de persoanele fizice şi juridice.

Sumele datorate se constituie şi se virează lunar, pînă la data de 5 a lunii următoare celei expirate. Din sumele constituite şi virate cu titlu de timbru social, persoanele fizice şi juridice care constituie şi virează aceste sume reţin un comision de 1%.

6.3. Impozitul pe salarii şi contribuţiile sociale

Baza de impozitare este constituită de veniturile realizate sub formă de salarii şi alte drepturi salariale pe teritoriul României în cursul unei luni, de către un salariat: salariul de bază, sporuri, indemnizaţii, recompense, stimulente, premii, compensări, indexări etc. Actul normativ de bază în impozitarea salariilor îl reprezintă Legea nr. 32/1991 republicată privind impozitul pe salarii, completată şi actualizată de numeroase alte ordonanţe, legi, hotărîri şi ordine. Impozitul pe salarii se calculează prin aplicarea de cote progresive pe tranşe de venituri, toate stabilite semestrial de către guvern. Începînd cu semestrul II din 1999, cotele de impozit pe tranşe de venit impozabil sînt[11]:

pînă la 873.000:	21%
între 873.001 şi 2.617.000:	183.330 + 30% pentru ceea ce depăşeşte 873.000
între 2.617.001 şi 4.361.000:	706.530 + 38% pentru ceea ce depăşeşte 2.617.000
peste 4.361.000:	1.369.250 + 45% pentru ceea ce depăşeşte 4.361.000

Se impozitează separat de celelalte drepturi acordate în cursul lunii: premiul anual acordat de instituţiile publice şi regiile autonome şi ceilalţi plătitori de salarii, sumele care reprezintă participare la profit a salariaţilor şi conducerii, indemnizaţiile acordate

11. Conform HG 606/1999.

Scanned with OKEN Scanner

membrilor consiliilor de administraţie ale societăţilor comerciale, sumele acordate pentru neefectuarea concediului de odihnă etc.

În baza de impunere nu se cuprind: sumele plătite salariaţilor pentru munca prestată în perioada preavizului de concediere, ca şi compensaţiile acordate salariaţilor disponibilizaţi, ajutoarele speciale şi alte sume care se acordă din bugetul asigurărilor sociale de stat (cu excepţia sumelor plătite pentru concediile medicale), pensiile de orice fel, alimentaţia de protecţie, sumele reprezentînd contribuţia la pensia suplimentară a angajaţilor, ca şi contribuţia acestora la fondul de şomaj. În acelaşi timp, pentru salariaţii angajaţi cu contract de muncă, pentru salariul de bază dobîndit la unitatea unde au funcţia de bază, impozitul se calculează după ce din salariul brut se scade suma prevăzută de lege şi care, începînd cu semestrul II din 1999, este de 436.000 lei. De altfel, pentru această categorie de angajaţi, salariul minim este de 450.000 lei.

Impozitul se calculează lunar, se reţine din salariile brute şi se virează (în prezent) la bugetul statului (50%), la bugetul local (35%) şi la bugetul judeţean (15%). Plata impozitului se face la data ridicării sumelor pentru achitarea chenzinei a II-a sau a sumelor necesare plăţii salariilor atunci cînd acestea se plătesc doar o dată pe lună. În situaţia în care plătitorul de salarii nu foloseşte contul la bancă pentru plata acestora, vărsarea la buget a impozitului aferent se face lunar, în ziua lucrătoare imediat următoare celei în care se achită drepturile băneşti. Pentru salariile în valută, impozitul se calculează după transformarea în lei la cursul de schimb comunicat de BNR în ultima zi a lunii pentru care se face plata; plata acestui impozit se face tot în lei.

Ca aproape în toate cazurile, se acordă şi aici scutiri de la plata impozitului, pentru: bursele primite de studenţi şi elevi, sumele încasate de invalizi, veteranii de război, persoanele cu handicap (în anumite condiţii) şi alte categorii.

Odată cu înregistrarea salariilor, unităţile patrimoniale mai au şi obligaţia calculului şi vărării obligaţiilor de natură socială destinate constituirii fondurilor din care se plătesc pensiile, ajutoarele de şomaj sau se acoperă alte cheltuieli. O parte din aceste obligaţii sînt în sarcina angajatorului şi se vor regăsi distinct pe cheltuieli, şi o parte sînt reţinute, ca şi impozitul pe salarii, din veniturile care revin angajaţilor. Contribuţiile unităţii sînt:

- contribuţia la asigurările sociale care este diferenţiată pe grupe de muncă (I, II respectiv III), în trei cote: 40%, 35% şi 30%; este datorată doar pentru angajaţii cu contract de muncă şi pentru veniturile de bază ale acestora;
- contribuţia unităţii la fondul de şomaj de 5%; şi aceasta este datorată doar pentru angajaţii cu contract de muncă şi pentru veniturile lor de bază;
- contribuţia unităţii la fondul de asigurări sociale de sănătate de 7% se plăteşte ca şi celelalte două contribuţii.

La acestea se adaugă contribuţia la fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap, de 3% din fondul de salarii realizat lunar[12].

Pentru plata la scadenţă sau în trei zile lucrătoare de la aceasta a contribuţiei la asigurările sociale, contribuabilii beneficiază de reducerea cu 7% a sumei de plată. Dacă se creează locuri de muncă noi pentru persoane angajate cu contract de muncă pe durată nedeterminată, atunci unitatea patrimonială beneficiază de o reducere lunară a contribuţiei de plată de 4% (pentru pînă la 10 angajaţi, inclusiv), 5% (pentru un număr de angajaţi cuprins între 11 şi 50) sau de 6% (pentru peste 50 de noi angajaţi). În condiţiile în care

12. Pentru detalii, vezi par. 6.2.

Scanned with OKEN Scanner

plata contribuţiei se face la scadenţă şi există angajaţi noi cu contract pe durată nedeterminată, pentru locurile de muncă nou create, se beneficiază de o reducere de 16%. De asemenea, companiile şi societăţile naţionale din domeniul mineritului beneficiază de anularea obligaţiei restante la bugetul asigurărilor sociale de stat (ca de altfel şi la bugetul de stat), precum şi a majorărilor de întîrziere aferente, proporţional cu ponderea personalului efectiv disponibilizat din subunităţile aparţinătoare la care încetează procesul de producţie.[13] Eventualele venituri excepţionale rezultate în urma regularizărilor contabile specifice operaţiunilor de mai sus nu se supun impozitului pe profit.

În acelaşi timp, contribuţiile salariaţilor, pe care unitatea este obligată să le reţină şi să le vireze odată cu propriile obligaţii, sînt:

- contribuţia pentru pensia suplimentară de 5% aplicată asupra salariului de bază la care se adaugă sporul de vechime, sporul pentru condiţii grele de muncă şi alte sporuri cu caracter permanent, inclusiv indemnizaţia de conducere (numai pentru angajaţii cu contract de muncă);
- contribuţia salariaţilor la fondul de şomaj de 1% din salariul de bază lunar de încadrare brut (de asemenea, numai pentru angajaţii cu contract de muncă);
- contribuţia salariaţilor la fondul de asigurări sociale de sănătate de 7%; aceasta se reţine din impozitul pe salarii, indiferent dacă angajatul are contract de muncă sau nu. Dacă suma aferentă cotei de 7% datorate de angajat este mai mare decît impozitul din care urmează a se reţine, atunci diferenţa se suportă din venitul net al angajatului.

Exemplul 6.3.1.

Dacă salariul total al unui angajat cu contract de muncă este, conform statului de plată, de 5.000.000, atunci obligaţiile fiscale şi sociale se stabilesc astfel:

- contribuţia unităţii la asigurările sociale: 5.000.000 × 30% = 1.500.000 lei;
- contribuţia unităţii la fondul de şomaj: 5.000.000 × 5% = 250.000 lei
- contribuţia unităţii la fondul de asigurări sociale de sănătate: 5.000.000 × 7% = = 350.000 lei
- contribuţia pentru pensia suplimentară: 5.000.000 × 5% = 250.000 lei;
- contribuţia salariaţilor la fondul de şomaj: 5.000.000 × 1% = 50.000 lei;
- contribuţia salariaţilor la fondul de asigurări sociale de sănătate: 5.000.000 × 7% = = 350.000 lei;
- contribuţia la fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap: 3% × 5.000.000 = 150.000 lei[14].

Baza de calcul pentru impozitul pe salarii este 5.000.000 - 436.000 - (250.000 + + 50.000) = 4.264.000 lei, aşa încît se încadrează în tranşa a treia de venituri impozabile şi impozitul este de 706.530 + 38% × (4.264.000 - 2.617.000) = 1.332.390 lei.

Înregistrarea în contabilitate se face astfel (presupunem simplificînd că este singurul salariu plătit în lună):

---

13. OUG nr. 13/1.03.1999 pentru acordarea unor înlesniri la plata obligaţiilor bugetare unor agenţi economici din minerit.
14. Începînd cu 1.01.1999. Pînă la această dată, contribuţia la fondul de risc şi accident pentru protecţia persoanelor handicapate era de 1%.

Scanned with OKEN Scanner

– pentru salariul brut şi obligaţiile sociale ale firmei :

641 Cheltuieli cu remunerarea personalului	=	421 Personal – remuneraţii datorate	5.000.000	5.000.000
6451 Cheltuieli cu contribuţia unităţii la asigurările sociale	=	4311.1 Contribuţia unităţii la asigurările sociale	1.500.000	1.500.000
6452 Cheltuieli cu contribuţia unităţii la fondul de şomaj	=	4371 Contribuţia unităţii la fondul de şomaj	250.000	250.000
6451 Cheltuieli cu contribuţia unităţii la asigurările sociale	=	4311.2 Contribuţia unităţii la asigurările sociale de sănătate	350.000	350.000
635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	447 Fonduri speciale	150.000	150.000

– pentru reţinerea din salarii a obligaţiilor angajatului şi a altor sume (presupunem că avansul a fost de 1.400.000 lei) :

421 Personal – remuneraţii datorate	=	% 425 Avansuri acordate personalului	3.032.390	1.400.000
		4312 Contribuţia personalului pentru pensia suplimentară		250.000
		4372 Contribuţia personalului la fondul de şomaj		50.000
		444 Impozit pe salarii		1.332.390

– înregistrarea contribuţiei salariatului la fondul de asigurări de sănătate :

444 Impozit pe salarii	=	4311.3 Contribuţia angajaţilor la asigurările sociale de sănătate	350.000	350.000

Scanned with OKEN Scanner

Presupunem că plata contribuţiei la asigurările sociale se face la scadenţă, ceea ce ne permite să plătim mai puţin cu 7%. Această diferenţă (7% × 1.500.000 lei = 105.000 lei) reprezintă pentru întreprindere un venit care va fi înregistrat astfel:

4311.1 Contribuţia unităţii la asigurările sociale	=	758 Alte venituri de exploatare	105.000	105.000

Dacă salariile se plătesc în numerar iar impozitul şi celelalte contribuţii din contul la bancă, atunci vom înregistra (pentru impozit, plătim 1.332.390 - 350.000 = 982.390 lei, iar pentru CAS 1.500.000 - 105.000 = 1.395.000 lei):

421 Personal - remuneraţii datorate	=	5311 Casa în lei	1.967.610	1.967.610
%	=	5121		3.777.390
4311.1 Contribuţia unităţii la asigurările sociale		Conturi la bănci în lei	1.395.000	
4311.2 Contribuţia unităţii la asigurările sociale de sănătate			350.000	
4311.3 Contribuţia angajaţilor la asigurările sociale de sănătate			350.000	
4312 Contribuţia personalului pentru pensia suplimentară			250.000	
4371 Contribuţia unităţii la fondul de şomaj			250.000	
4372 Contribuţia personalului la fondul de şomaj			50.000	
444 Impozit pe salarii			982.390	
447 Fonduri speciale			150.000	

Putem verifica prin calculul sumei plăţilor pe care le-a efectuat întreprinderea în legătură cu salariul brut de 5.000.000. Această sumă a plăţilor este de 1.400.000 + + 1.967.610 + 3.777.390 = 7.145.000 lei, adică exact salariul brut plus obligaţiile sociale ale firmei: 5.000.000 + (30% + 5% + 7% + 3% - 7% × 30%). Astfel, pentru a achita un salariu net de 1.400.000 + 1.967.610 = 3.367.610 lei, întreprinderea suportă pe cheltuieli mai mult decît dublu[15].

15. Salariul net reprezintă în cazul nostru 47,13% din sarcina totală suportată de întreprindere.

Scanned with OKEN Scanner

Angajaţii cu convenţie de prestări servicii sînt consideraţi colaboratori şi sumele cuvenite acestora se consideră venituri şi nu se impozitează cu impozitul pe salarii, ci cu impozitul pe venit. În aceste cazuri, angajatorul nu are ca obligaţie socială[16] decît contribuţia la fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap, de 3%. În plus, el trebuie să calculeze, să reţină şi să plătească impozitul pe venitul brut şi contribuţia angajatului la fondul de asigurări de sănătate. Cotele de impozit pe venit valabile în prezent pentru veniturile de această natură sînt:

pînă la 500.000:	10%
între 500.001 şi 1.500.000:	50.000 + 20% pentru ceea ce depăşeşte 500.000 lei
între 1.500.001 şi 2.500.000:	250.000 + 25% pentru ceea ce depăşeşte 1.500.000 lei
între 2.500.001 şi 3.500.000	500.000 + 30% pentru ceea ce depăşeşte 2.500.000 lei
peste 3.500.000:	800.000 + 40% pentru ceea ce depăşeşte 3.500.000 lei

Dacă se înregistrează un venit brut al unui angajat cu convenţie de prestări de servicii de 900.000 lei pe lună, atunci impozitul va fi de 50.000 + 20% × (900.000 – 500.000) = = 130.000 lei şi venitul net de plată rămîne de 770.000 lei. Contribuţia la fondul de solidaritate socială este de 3% × 900.000 = 27.000 lei. Contribuţia angajatului la asigurările sociale de sănătate este de 7% × 900.000 = 63.000 lei şi înregistrarea în contabilitate se prezintă astfel:

621 Cheltuieli cu colaboratorii	=	401 Furnizori	900.000	900.000
635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	447 Fonduri speciale	27.000	27.000
401 Furnizori	=	444 Impozit pe salarii[17]	130.000	130.000
444 Impozit pe salarii	=	4311.3 Contribuţia angajaţilor la asigurările sociale de sănătate	63.000	63.000
401 Furnizori	=	5311 Casa în lei	770.000	770.000

16. Prin legea nr. 131/1999 privind unele măsuri de protecţie a persoanelor încadrate în muncă (care intră în vigoare la sfîrşitul lunii septembrie 1999), se precizează că persoanele angajate pe bază de convenţie civilă de prestări servicii pot încheia cu direcţiile de muncă şi protecţie socială contracte de asigurări sociale, prin care se obligă să plătească contribuţia la fondul asigurărilor sociale, urmînd să beneficieze de indemnizaţiile şi pensiile de invaliditate şi pentru limită de vîrstă. La rîndul lui, angajatorul se poate obliga să suporte integral sau în parte aceste contribuţii sociale, a căror bază de calcul se stabileşte prin contractul de asigurări sociale şi nu poate fi mai mică decît salariul minim brut pe ţară. Această posibilitate nu se extinde şi la drepturile şi obligaţiile specifice fondului de şomaj.
17. Se mai foloseşte, în mod justificat, şi un analitic al contului 446, avînd în vedere că această sumă reprezintă, totuşi, impozit pe venitul persoanei fizice, şi nu impozit pe salariu.

Scanned with OKEN Scanner

Am văzut, mai sus, că dacă impozitul pe salarii[18] este mai mic decît cota de 7%, atunci diferenţa se suportă din venitul net[19]. De exemplu, pentru un salariu de 700.000 lei, impozitul este de 21% (700.000 – 42.000 – 436.000) = 46.620 lei, iar contribuţia angajatului la asigurările sociale de sănătate este de 7% × 700.000 = 49.000 lei, mai mare decît impozitul. Suma netă pe care o va încasa salariatul este de 700.000 – 42.000 – 46.620 – – (49.000 – 46.620) = 609.000 lei. Înregistrarea în contabilitate a reţinerilor din salarii şi a achitării lor se va prezenta astfel (presupunem că avansul a fost de 250.000 lei):

421 Personal – remuneraţii datorate	=	% 425 Avansuri acordate personalului	338.620	
		4312 Contribuţia personalului pentru pensia suplimentară		250.000 35.000
		4372 Contribuţia personalului la fondul de şomaj		7.000
		444 Impozit pe salarii		46.620
% 444 Impozit pe salarii 421 Personal – remuneraţii datorate	=	4311.3 Contribuţia angajaţilor la asigurările sociale de sănătate	– 46.620 2.380	49.000
421 Personal – remuneraţii datorate	=	5311 Casa în lei	359.000	359.000

Lunar, trebuie depuse următoarele declaraţii cu privire la impozitul pe salarii şi la obligaţiile sociale:

- declaraţia lunară privind obligaţiile de plată către bugetul asigurărilor sociale de stat;
- declaraţia privind obligaţiile lunare de plată la fondul asigurărilor sociale de sănătate;
- partea privind impozitul pe salarii (B) din declaraţia privind obligaţiile de plată la bugetul de stat.

18. Impozitul de venit nu poate fi mai mic decît cota de 7%, deoarece aici nu se aplică diminuări ale sumei brute pentru stabilirea bazei de impozitare.
19. Putem calcula şi valoarea salariului brut pentru care impozitul este egal cu cota de 7%; el se află cu siguranţă în prima tranşă din cele patru, astfel încît putem stabili relaţia: 7%Sb = 21% (Sb – 6%Sb – 436.000). De aici Sb = 718.681 lei. Lăsînd deoparte rotunjirile, impozitul este de 21% (718.681 – 6% 718.681 – 436.000) = 50.307 = 7% × 718.681.

Scanned with OKEN Scanner

6.4. Taxele vamale

Taxele vamale reprezintă sumele percepute de stat în momentul în care bunurile trec graniţele ţării în vederea exportului, importului sau tranzitului. În prezent, în România, se calculează taxe vamale pentru importul de bunuri şi servicii.

Taxa se stabileşte prin aplicarea cotei procentuale asupra valorii în vamă, exprimată în lei. Pentru a evita subevaluarea bunurilor şi serviciilor importate, autoritatea română în domeniu îşi rezervă dreptul de a stabili valori statistice în vamă, care nu sînt întotdeauna egale cu valoarea reală, rezultată din documentele justificative ale importului. Valoarea în vamă se obţine însumînd următoarele elemente:

- preţul extern al bunurilor importate, conform documentelor justificative;
- cheltuielile de transport pe parcursul extern, pînă la frontiera română;
- cheltuieli de încărcare, descărcare, manipulare conexe transportului pentru bunurile din import;
- costul asigurării pe parcursul extern.

Transformarea în lei a elementelor exprimate în devize se face la cursul de schimb stabilit şi comunicat de BNR în fiecare zi de joi şi este valabil pentru toată săptămîna următoare. Valoarea în vamă pentru autovehicule folosite se stabileşte prin ordin al ministrului finanţelor, în funcţie de vechimea acestora şi de caracteristicile lor tehnice. În principiu, valoarea în vamă se determină şi se declară de către importator, care este obligat să depună la biroul vamal o declaraţie pentru valoarea în vamă, însoţită de facturi sau de alte documente de plată a mărfii şi a cheltuielilor pe parcurs extern.

Atunci cînd valoarea în vamă nu poate fi stabilită pe baza valorii de tranzacţie (din documentele care justifică operaţiunea) se va trece la aplicarea următoarelor metode de determinare a valorii în vamă[20]:

- determinarea valorii în vamă pe baza valorii de tranzacţie a mărfurilor identice vîndute pentru export cu destinaţia importului în România şi exportate în acelaşi moment sau aproape în acelaşi moment cu mărfurile de evaluat;
- determinarea valorii în vamă pe baza valorii de tranzacţie a mărfurilor similare vîndute pentru export cu destinaţia importului în România şi exportate în acelaşi moment sau aproape în acelaşi moment cu mărfurile de evaluat;
- determinarea valorii în vamă prin metoda deductivă, pornind de la preţurile unitare la care s-a efectuat cel mai mare volum de import de mărfuri identice sau similare, în acelaşi moment sau într-un moment apropiat;
- determinarea valorii în vamă pe baza unei valori calculate;
- determinarea valorii în vamă prin mijloace rezonabile, compatibile cu principiile şi cu prevederile acordurilor comerciale internaţionale şi pe baza datelor disponibile în România.

Aplicarea metodelor prezentate se face succesiv, pînă la prima dintre acestea care va permite determinarea valorii în vamă.

---

20. Conform HG nr. 392/21.05.1999 privind controlul valorii în vamă a mărfurilor importate.

Scanned with OKEN Scanner

Dacă este necesară o amînare a determinării definitive a valorii în vamă a bunurilor de evaluat, importatorul poate să-şi ridice mărfurile în vamă cu condiţia de a respecta următoarea procedură:

- drepturile vamale calculate pe baza valorii în vamă declarate de importator se încasează şi se virează la bugetul de stat;
- diferenţa dintre suma cea mai ridicată a datoriei vamale ce ar rezulta din operaţiunea de vămuire şi suma stabilită anterior se încasează cu titlu de garanţie, urmînd ca decizia finală privind modul de determinare a valorii în vamă să fie luată de autoritatea vamală în urma verificării documentelor prezentate biroului vamal de către importator şi, atunci cînd este cazul, pe baza investigaţiilor efectuate la sediul importatorului şi la locul de depozitare a mărfurilor de evaluat precum şi a rezultatelor verificărilor efectuate de administraţia vamală din ţara de export, la cerea administraţiei româneşti.

Sînt şi situaţii în care se acordă scutiri de taxe vamale: pentru unele importuri de echipamente tehnologice, pentru importurile în regim de leasing, pentru stimularea activităţii anumitor întreprinderi sau anumitor zone (vezi cap. 8). De asemenea, sînt scutite de la plata drepturilor de import bunurile importate de persoanele juridice prin servicii poştale şi în regim de curierat rapid cu o valoarea totală pe trimitere echivalentă în lei cu pînă la 12 euro inclusiv.

Între 1.01.1999 şi 31.12.1999, pentru bunurile importate în România, se aplică o suprataxă vamală de 4%, care se adaugă la taxa vamală existentă.

Exemplul 6.4.1.

Conform declaraţiei vamale de import şi a facturilor de la furnizorii externi, se înregistrează achiziţia unui autoturism care va fi folosit de întreprindere ca mijloc fix. Cunoaştem următoarele informaţii: preţ extern: 25.000 USD, asigurarea pe parcursul extern: 350 USD (plătită din avansuri de trezorerie în devize), taxa vamală 20%, suprataxa 4%, acciza 8%, comisionul vamal 0,5%, contribuţia la fondul special al drumurilor publice 5%, TVA 22%. Cursul de schimb de pe declaraţia vamală este de 15.750 lei/USD. Presupunem, de asemenea, că organul vamal calculează obligaţiile fiscale pe baza valorii în vamă rezultate din documentele externe puse la dispoziţie de importator, nefiind necesară folosirea valorii statistice. Obligaţiile fiscale se achită în vamă, cu cecuri.

Pe declaraţia vamală de import avem toate calculele:

preţ din factura furnizorului 25.000 USD × 15.750 lei/USD =	393.750.000
asigurare pe parcursul extern 350 × 15.750 lei =	5.512.500
valoare în vamă (1 + 2)	399.262.500
taxa vamală plus suprataxa 20% + 4% × 399.262.500 =	95.823.000
comision vamal 0,5% × 399.262.500 =	1.996.313
baza de calcul pentru accize (3 + 4 + 5)	497.081.813
acciza 8 % × 497.081.813	39.766.545
baza calcul TVA (6 + 7)	536.848.358
TVA 22% × 536.843.358 =	118.106.639
contribuţia la fondul drumurilor publice 5% × 399.262.500 =	19.963.125
cost de achiziţie (8 + 10)	556.811.483
obligaţii fiscale în vamă (4 + 5 + 7 + 9 + 10)	275.655.622

Scanned with OKEN Scanner

În contabilitate vom înregistra:
– recepţia autoturismului:

212 Mijloace fixe	=	% 404 Furnizori de imobilizări	556.811.483	– 393.750.000
		542 Avansuri de trezorerie		5.512.500
		446.1 Taxa vamală şi suprataxa		95.823.000
		447.1 Comision vamal		1.996.313
		446.2 Accize		39.766.545
		447.2 Contribuţie la fondul drumurilor publice		19.963.125

– plata obligaţiilor fiscale în vamă:

% 446.1 Taxa vamală şi suprataxa	=	5121 Conturi la bănci în lei	– 95.823.000	275.655.622
447.1 Comision vamal			1.996.313	
446.2 Accize			39.766.545	
447.2 Contribuţie la fondul drumurilor publice			19.963.125	
4426 TVA deductibilă			118.106.639	

6.5. Impozite şi taxe locale

În domeniul finanţelor publice, pe lîngă impozitele şi taxele care se constituie ca venituri ale bugetului de stat, sînt prevăzute şi surse de alimentare a bugetelor locale. Normele cele mai reprezentative care reglementează aceste obligaţii ale contribuabililor sînt: Legea nr. 27/1994 privind impozitele şi taxele locale, Ordonanţa Guvernului nr. 24/1995, Ordonanţa Guvernului nr. 61/1997 şi Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr. 84/1997. Lista impozitelor şi taxelor locale cuprinde destule poziţii şi se lasă la latitudinea consiliilor locale instituirea unor taxe pentru finanţarea unor servicii publice la nivel local, cu condiţia ca acestea să asigure cel puţin acoperirea cheltuielilor cu finanţarea, întreţinerea şi funcţionarea acestor servicii.

Scanned with OKEN Scanner

a) **Impozitul pe clădiri** este anual şi se datorează de către contribuabili pentru clădirile aflate în proprietatea acestora. Pentru clădirile care aparţin persoanelor fizice, impozitul se calculează prin aplicarea unei cote stabilite de consiliile locale asupra valorii calculate conform normelor legale. Cota este de 0,1%, în mediul rural, şi de 0,2%, în mediul urban, şi se aplică asupra valorii convenţionale a clădirii, stabilite conform legii. Pentru clădirile aparţinînd contribuabililor, alţii decît persoane fizice, cota stabilită de consiliul local (cuprinsă între 0,5% şi 1,0%) se aplică la valoarea de inventar a clădirilor, înregistrată în contabilitate (făcînd abstracţie de amortizarea acestora). Clădirile noi se impun proporţional cu durata funcţionării din cursul anului. Impozitul pe clădiri se stabileşte de către contribuabili prin declaraţia de impunere şi se plăteşte trimestrial, pînă la data de 15 a ultimei luni din fiecare trimestru. Impozitul pe clădirile şi construcţiile utilizate în agricultură se reduce cu 50% pînă la 31.12.2000.

b) **Impozitul pe teren**. Contribuabilii care deţin în proprietate suprafeţe de teren, situate în municipii, oraşe şi comune datorează impozit pe terenuri stabilit anual în sumă fixă pe metrul pătrat, diferenţiat pe cinci categorii de localităţi, iar în cadrul localităţii, pe patru categorii de zone (A, B, C, D). Modul de stabilire şi de plată a impozitului pe terenuri este acelaşi ca la impozitul pe clădiri.

c) **Taxa asupra mijloacelor de transport** cu tracţiune mecanică se stabileşte în funcţie de capacitatea cilindrică a motorului, pentru fiecare 500 cm^3 sau fracţiune de capacitate sub 500 cm^3. Se impun şi remorcile, semiremorcile, rulotele şi mijloacele de transport pe apă. Taxa se stabileşte de către organele fiscale sau pe baza declaraţiei de impunere şi se plăteşte trimestrial în tranşe egale. Instituţiile publice, ca şi persoanele juridice care au ca obiect de activitate transportul de călători în comun în interiorul localităţilor sînt scutite de la plata acestei taxe.

d) **Taxa pentru eliberarea certificatelor, avizelor şi autorizaţiilor în domeniul construcţiilor** este diferenţiată în funcţie de valoarea construcţiei sau a instalaţiei, de suprafaţa terenurilor ocupate şi se plăteşte înainte de eliberarea documentelor respective.

e) **Taxa pentru folosirea mijloacelor de publicitate, afişaj şi reclamă** se datorează de către contribuabilii care beneficiază de serviciul de reclamă şi publicitate şi poate fi cuprinsă între 1% şi 3% din valoarea contractului, exclusiv TVA. Pentru firmele instalate la locul exercitării activităţii, taxa poate fi cuprinsă între 50.000 lei şi 80.000 lei/an/m^2. Taxa se plăteşte la bugetul local în a cărui rază se realizează serviciul de către cel care efectuează reclama şi publicitatea, pînă la data de 10 a lunii următoare, pe toată durata desfăşurării contractului, începînd cu luna în care a devenit exigibilă (adică începînd cu data intrării în vigoare a contractului de prestare a serviciului de reclamă şi publicitate).

f) **Taxa pentru şederea în staţiunile balneoclimaterice** este stabilită de consiliile locale din localităţile respective (cota este cuprinsă între 0,5 şi 5% din tarifele practicate de unităţile de cazare) şi se datorează de persoanele fizice în vîrstă de peste 18 ani (mai puţin localnicii, persoanele deplasate în interes de serviciu, persoanele cu handicap, pensionarii, elevii şi studenţii). Taxa se încasează de către persoanele juridice prin care se cazează turiştii şi se varsă în zece zile de la luarea în evidenţă a turiştilor.

Scanned with OKEN Scanner

În exercitarea atribuţiilor care le revin, consiliile locale sau judeţene pot institui taxe pentru:

- utilizarea temporară a locurilor publice;
- deţinerea de utilaje autorizate să funcţioneze în scopul obţinerii de profituri;
- vizitarea muzeelor, caselor memoriale, monumentelor istorice;
- alte taxe.

Şi **impozitul pe spectacole**[21] este o obligaţie faţă de bugetul local. El este datorat de persoanele fizice şi de persoanele juridice care organizează, cu plată, spectacole, manifestări artistice sau sportive, activităţi artistice şi distractive de videotecă şi discotecă şi se calculează aplicînd cotele procentuale asupra încasărilor din vînzarea biletelor de intrare şi a abonamentelor, mai puţin valoarea timbrelor instituite[22], potrivit legii. Cotele procentuale sînt:

- pentru spectacole de teatru, operă, operetă, filarmonică, cinematografice, alte spectacole muzicale şi de circ: 2%;
- pentru festivaluri, concursuri, cenacluri, serate, recitaluri sau alte asemenea manifestări artistice sau distractive care au caracter ocazional: 5%;
- pentru activităţi cu caracter distractiv sau artistic organizate de videoteci sau discoteci: 10%.

Biletele vîndute cu ocazia acestor manifestări trebuie vizate de către organele fiscale în a căror rază teritorială au sediul plătitorii ori se desfăşoară spectacolele. Plata impozitului se face lunar[23], pînă la 15 inclusiv din luna următoare şi sumele respective trebuie să se regăsească în decontul de impunere, depus în acelaşi termen. Pentru sumele cedate în scopuri umanitare pe bază de contract, din încasările obţinute din spectacole şi manifestări artistice, nu se datorează impozit.

În contabilitatea întreprinderii plătitoare, impozitele şi taxele locale se înregistrează prin debitarea contului 635, „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate", prin creditul contului 446, „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate", pe baza declaraţiei de impunere, urmînd ca plata să se facă în numerar sau din contul la bancă.

6.6. Impozitul pe dividende

Dividendele reprezintă remuneraţia capitalurilor puse de acţionari sau asociaţi la dispoziţia societăţilor pe acţiuni. Plata lor (în bani sau în natură) se face, în mod curent, din profiturile nete supuse repartizării, pe baza hotărîrii adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor care aprobă conturile anuale. Impozitul pe dividende este reţinut de către societatea comercială plătitoare şi vărsat la bugetul de stat, însă cei care îl suportă sînt acţionarii sau asociaţii, persoane fizice sau juridice, cărora le revin aceste dividende. Cota de impunere este de 10% şi se aplică asupra sumelor repartizate pe această destinaţie de AGA.

---

21. Reglementarea acestui impozit se face de către Legea nr. 147/13.07.1998.
22. Este vorba de timbrul cinematografic (2% din preţul unui bilet), de timbrul teatral, timbrul muzical şi timbrul folcloric (fiecare fiind 5% din preţul unui bilet).
23. Impozitul pe spectacole este un venit al bugetului unităţii administrativ-teritoriale în a cărei rază au loc spectacolele.

Scanned with OKEN Scanner

Dacă plata dividendelor se face în natură, atunci evaluarea produselor acordate ca plată în natură se face la preţul de vînzare practicat de unitate pentru produsele din producţie proprie sau la preţul de achiziţie pentru alte produse, iar în cazul serviciilor, pe baza tarifelor practicate pentru acestea, la data efectuării plăţii în natură. Obligativitatea calculului, reţinerii şi vărsării impozitului pe dividende revine persoanelor juridice o dată cu plata dividendelor către acţionari sau asociaţi. Plata impozitului se face în lei, iar dacă dividendele sînt achitate în devize, impozitul se stabileşte prin transformarea în lei la cursul zilei în care se face plata. Pentru dividendele distribuite, dar care nu au fost plătite acţionarilor sau asociaţilor pînă la sfirşitul anului în care s-a aprobat bilanţul contabil, termenul de plată a impozitului pe dividende este 31 decembrie a anului respectiv.

Pe lîngă situaţiile curente în care contribuabilii calculează şi virează impozit pe dividende (repartizarea profitului anual, pe baza hotărîrii AGA), acest tip de obligaţie fiscală mai apare şi la lichidarea întreprinderilor sau la retragerea unor asociaţi, baza de impunere fiind aici dată de sumele ce revin asociaţilor sau acţionarilor din capitalurile proprii constituite din profituri brute sau nete ori din alte elemente a căror restituire se asimilează repartizării de dividende şi se impune ca atare (vezi cap. 8).

Exemplul 6.6.1.

Rezultatul net înregistrat la sfirşitul anului de întreprindere este de 303.126.000 lei şi propunerile consiliului de administraţie pentru repartizarea lui sînt: 150.000.000 la rezerve, 50.000.000 la alte fonduri, 75.000.000 lei dividende şi 28.126.000 lei participare a salariaţilor la profit:

129 Repartizarea profitului	=	% 106 Rezerve 118 Alte fonduri[24] 457 Dividende de plată 112 Fond de participare la profit[25]	303.126.000	– 150.000.000 50.000.000 75.000.000 28.126.000

După aprobarea bilanţului anual (adică inclusiv a repartizării profitului) de către AGA, se închide contul 121, pentru a putea prelua veniturile şi cheltuielile anului următor:

121 Rezultatul exerciţiului	=	129 Repartizarea profitului	303.126.000	303.126.000

Înainte de plata dividendelor, este obligatorie reţinerea impozitului pe dividende de 10% × 75.000.000 = 7.500.000:

457 Dividende de plată	=	446 Alte impozite şi taxe	7.500.000	7.500.000

24. Acest cont va dispărea, conform reglementărilor armonizate.
25. Conform aceloraşi reglementări armonizate, şi contul 112 va dispărea, urmînd, probabil, să se folosească direct contul 424.

Scanned with OKEN Scanner

Plata impozitului pe dividende, urmată de plata în numerar a dividendelor :

446 Alte impozite şi taxe	=	5121 Conturi la bănci în lei	7.500.000	7.500.000
457 Dividende de plată	=	5311 Casa în lei	67.500.000	67.500.000

Pentru plata participaţiei salariaţilor la profit, se înregistrează mai întîi datoria faţă de aceştia, în 424, urmată de reţinerea impozitului pe salarii aferent (presupunem că aici este de 7.100.000 lei) şi de achitarea diferenţei de 28.126.000 - 7.100.000 = 21.026.000 lei în numerar :

112 Fond de participare la profit	=	424 Participarea salariaţilor la profit	28.126.000	28.126.000
424 Participarea salariaţilor la profit	=	444 Impozit pe salarii	7.100.000	7.100.000
424 Participarea salariaţilor la profit	=	5311 Casa în lei	21.026.000	21.026.000

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 7

FACILITĂŢI FISCALE ŞI ALTE ÎNLESNIRI LA PLATA OBLIGAŢIILOR FISCALE

7.1. Facilităţi fiscale specifice investiţiilor noi

Facilităţile fiscale sînt acordate de autoritatea fiscală în mod punctual sau cu caracter de generalitate, atunci cînd se urmăreşte stimularea unor activităţi, atragerea de investitori în anumite zone, remunerarea unor servicii deosebite, combaterea şomajului, stimularea anumitor categorii de întreprinderi etc. În România, problema facilităţilor acordate fără discriminare pentru investiţiile directe s-a pus odată cu apariţia OG nr. 92/1997 privind stimularea investiţiilor. Pe baza acesteia s-au acordat, printre altele, unele scutiri de taxe vamale şi de TVA, s-a permis folosirea regimului amortizării accelerate fără întocmirea documentaţiei de fundamentare impuse de reglementările specifice, s-au acordat reduceri de impozit pe profit în funcţie de mărimea investiţiei realizate. După apariţia legii privind aprobarea acestei ordonanţe (Legea nr. 241/1998 în decembrie 1998), dublată de o altă lege (nr. 35/1999 privind stimularea exporturilor) apărută în februarie 1999, care diminua cu 50% impozitul pe profitul din activitatea de export, toate aceste facilităţi au fost anulate prin Legea bugetului de stat pe 1999 (nr. 36/8.03.1999). Este o dovadă a caracterului (foarte) instabil al mediului fiscal din România. Pentru a nu dezminţi această caracteristică, noi reglementări vin şi stabilesc unele norme pe care le putem considera în categoria facilităţilor fiscale, de data asta însă cu un caracter mai puţin general. Este vorba de facilităţi acordate în cazul investiţiilor în zonele defavorizate sau a celor cu impact major, a facilităţilor fiscale şi vamale specifice operaţiunilor de leasing[1] ori a facilităţilor acordate pentru întreprinderile create de persoane disponibilizate de la anumite regii autonome ori companii naţionale, precum şi pentru crearea de întreprinderi mici sau mijlocii. În acelaşi timp, se acordă numeroase scutiri sau reduceri de taxe vamale sau de alte taxe pentru anumite categorii de bunuri importate, pe anumite perioade sau pe contingente cantitative limitate.

7.1.1. *Regimul fiscal al zonelor defavorizate*

Prin Legea nr. 20/15.01.1999 se modifică şi se aprobă OUG nr. 24/1998 privind regimul zonelor defavorizate[2]. Normele cuprinse în aceste acte stabilesc regula conform căreia societăţile comerciale cu capital majoritar privat, persoane juridice române, ca şi

1. Vezi paragraful 3.2.2.
2. Normele metodologice de aplicare a OUG 24/1998 s-au aprobat prin HG 525/1999.

persoanele fizice care au calitatea de întreprinzător particular sau asociaţiile familiale care îşi desfăşoară activitatea într-o zonă defavorizată beneficiază, pentru investiţiile nou create, de următoarele facilităţi :

- scutirea de la plata taxei pe valoarea adăugată şi a taxelor vamale aferente importului de active imobilizate amortizabile cumpărate pentru realizarea de investiţii în zona respectivă ; în acelaşi timp, se acordă scutire şi de la plata taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziţiilor de bunuri amortizabile din ţară cumpărate, de asemenea, pentru realizarea de investiţii în zonă ;
- restituirea taxelor vamale pentru materiile prime, piesele de schimb şi/sau componentele importate în vederea realizării producţiei proprii în zonă ;
- scutirea de la plata impozitului pe profit pe durata de existenţă a zonei defavorizate ;
- scutirea de la taxa percepută pentru modificarea destinaţiei sau scoaterea din circuitul agricol a unor terenuri destinate realizării investiţiilor.

Acestor facilităţi fiscale li se adaugă şi altele, de natură financiară, stabilite de guvern, pentru fiecare zonă în parte. Facilităţile se acordă pentru întreprinderile care îşi au sediul sau îşi desfăşoară activitatea în zonă, dacă prin investiţie creează noi locuri de muncă pentru forţa de muncă neocupată sau pentru membrii familiilor acestora. Dacă investiţia beneficiară a facilităţilor este lichidată voluntar într-o perioadă mai mică decît dublul perioadei pentru care s-a bucurat de facilităţi, este obligată să achite bugetului sumele aferente facilităţilor de care a beneficiat.

Primele zone defavorizate au fost declarate prin hotărîrile de guvern 191-210/1999 şi se referă la zone miniere. Prin aceste hotărîri de guvern se stabilesc şi domeniile de interes pentru realizarea de investiţii care să beneficieze de facilităţile fiscale şi de facilităţile de altă natură.

7.1.2. *Facilităţi acordate investiţiilor realizate de persoane disponibilizate*

În urma restructurărilor la care sînt supuse întreprinderile româneşti la care statul este majoritar, s-au produs şi se vor mai produce disponibilizări cu efecte nu tocmai plăcute asupra situaţiei foştilor angajaţi ai acestor structuri. Ordonanţele de guvern care se ocupă de soarta acestora au stabilit, mai întîi, facilităţi punctuale pentru angajaţii anumitor întreprinderi de stat (de exemplu, OUG 4/4.02.1999 privind unele măsuri de protecţie pentru personalul al cărui contract de muncă va fi desfăcut ca urmare a concedierilor colective determinate de reorganizarea Regiei naţionale a pădurilor). Facilitatea fiscală la care se referă ordonanţa este scutirea de la plata impozitului pe profit pe termen de 2 ani pentru societăţile comerciale înfiinţate de persoanele disponibilizate şi la scutirea de la impozitul pe venit pentru cei autorizaţi să desfăşoare activităţi pe baza liberei iniţiative ca persoane fizice independente sau ca asociaţii familiale.

Ulterior, OUG nr. 9/14.04.1999 cu privire la unele măsuri de protecţie pentru persoanele al căror contracte de muncă vor fi desfăcute prin aplicarea programelor de restructurare, privatizare, lichidare generalizează, precizînd că beneficiază de scutirea pe o perioadă de 2 ani de la plata impozitului pe profit pentru cei care au înfiinţat societăţi comerciale şi de la plata impozitului pe venit pentru cei autorizaţi să desfăşoare activităţi economice pe baza liberei iniţiative ca persoane fizice independente sau ca asociaţii

Scanned with OKEN Scanner

familiale, cu condiţia obţinerii autorizaţiei de funcţionare în şase luni de la desfacerea contractului de muncă.

7.1.3. *Facilităţi fiscale acordate în cazul investiţiilor cu impact major*

În vederea atragerii de capitaluri în România, s-au instituit norme prin care investiţiile care depăşesc anumite limite de mărime (numite investiţii cu impact major) beneficiază de facilităţi fiscale importante: OUG 67/19.05.1999 privind unele măsuri pentru dezvoltarea activităţii economice. Beneficiază de acest regim:

- participarea la constituirea sau majorarea capitalului unei societăţi comerciale sau dobîndirea de acţiuni de la stat sau de la altă administraţie publică, cu condiţia ca valoarea investiţiei (eşalonată pe maximum 2 ani) să fie mai mare de 50.000.000 USD. Pentru investiţiile în zonele, altele decît cele defavorizate, în care rata şomajului este de peste 10%, condiţia este de a crea cel puţin 700 locuri de muncă şi de a investi (eşalonat pe 3 ani) tot cel puţin 50.000.000 USD. În domeniul construcţiilor de locuinţe, investiţia (eşalonată pe 3 ani) trebuie să fie mai mare de 60.000.000 USD;
- societăţile subcontractante în raport cu investiţia de impact major (atunci cînd contractul este pe minim 5 ani).

Facilităţile concrete acordate fiecărei investiţii majore se stabilesc prin hotărîre de guvern, dar lista lor generică este prezentată în ordonanţa citată:

- scutire de la plata taxelor vamale şi a taxei pe valoarea adăugată pentru importuri şi de TVA pentru bunurile cumpărate din ţară care sînt imobilizări amortizabile, ca şi pentru componentele folosite pentru obţinerea lor, reprezentînd aport la capitalul social sau achiziţionate din banii puşi la dispoziţia investiţiei ca aport la capitalul social;
- scutire de la plata taxelor vamale şi a taxei pe valoarea adăugată pentru importuri şi de la plata taxei pe valoarea adăugată pentru achiziţii din ţară de echipamente tehnologice, maşini şi utilaje amortizabile (lista acestora a fost aprobată prin HG 434/1999);
- scutire de la plata taxelor vamale şi a taxei pe valoarea adăugată pentru importuri şi de la plata taxei pe valoarea adăugată pentru achiziţii din ţară de materii prime, piese de schimb şi componente pe termen de doi ani de la începerea activităţii;
- scutire de la plata impozitului pe profitul realizat în urma investiţiei cu impact major pe termen de 5 ani începînd cu data la care se realizează profit, dar nu mai mult de trei ani de la data începerii investiţiei;
- scutire de la plata impozitului pe profitul reinvestit în modernizarea tehnologiilor de fabricaţie. extinderea activităţii şi cumpărarea de acţiuni de la FPS;
- un decalaj de 65 de zile de la data prevăzută pentru plata contribuţiei de 5% la fondul pentru modernizarea drumurilor publice, pe termen de 5 ani;
- decalaj de 1 la 3 ani de la plata taxei pe valoarea adăugată pentru activitatea desfăşurată de societatea comercială;
- scutire de la plata TVA pe termen de 3 ani, în cazul construcţiei de locuinţe;
- acordarea cu titlu gratuit a dreptului de proprietate sau a dreptului de folosinţă asupra terenurilor şi clădirilor aflate în proprietatea privată a statului, pentru construcţia de locuinţe, persoanelor juridice române.

Scanned with OKEN Scanner

Societăţile subcontractante pot beneficia de facilităţile referitoare la acordarea unui decalaj de maximum 3 ani la plata TVA aferentă bunurilor şi serviciilor vîndute întreprinderii în care s-a făcut investiţia cu impact major.

În situaţia în care întreprinderea care a beneficiat de facilităţile enumerate se lichidează într-o perioadă mai mică decît dublul celei pentru care a beneficiat de facilităţi, va plăti impozitele pe toată durata de funcţionare plus penalităţile corespunzătoare. Plata se va face cu prioritate din rezultatul lichidării ori din celelalte drepturi cuvenite acţionarilor.

Pînă acum, guvernul a emis o hotărîre (HG 445/3.06.1999) prin care se stabilesc exact facilităţile acordate firmei Renault SA, în condiţiile în care realizează o investiţie cu impact major la Automobile Dacia SA. Facilităţile fiscale concrete se referă la scutirile de taxe vamale şi TVA prevăzute mai sus, la scutirea de la plata impozitului pe profit pe 5 ani (începînd cu anul în care se realizează profit, dar nu mai tîrziu de al treilea an de la începerea investiţiei), decalajul de 65 de zile de la plata contribuţiei de 5% la fondul pentru drumurile publice (pe termen de 5 ani), decalajul de 3 ani de la plata TVA aferente comercializării pe piaţa internă a autovehicolelor din producţie proprie. În acelaşi timp, firmele subcontractante beneficiază şi ele de decalajul de trei ani de la plata TVA aferentă comercializării către Automobile Dacia SA de bunuri şi servicii. Dacă Renault SA nu respectă condiţiile prevăzute în aceeaşi hotărîre de guvern[3], atunci va plăti toate taxele şi impozitele de care a fost scutită.

Din punct de vedere contabil, ne putem imagina că sumele pe care întreprinderea nu le plăteşte ca impozite şi taxe vor apărea în conturi în funcţie de natura obligaţiei şi a scutirii. Astfel, taxele vamale şi taxa pe valoarea adăugată pentru care se beneficiază de scutire ar trebui înregistrate într-un cont în afara bilanţului (ca un angajament eventual), pînă se confirmă că au fost îndeplinite condiţiile pentru obţinerea scutirii şi nu mai există riscul plăţii lor retroactive. Impozitul pe profit aferent perioadei de scutire poate fi determinat cu uşurinţă pe baza declaraţiilor fiscale pe care le-a întocmit întreprinderea la termenele prevăzute de lege şi ar putea şi acesta să fie urmărit printr-un cont în afara bilanţului. În ceea ce priveşte contribuţia de 5% la fondul drumurilor publice, aceasta se înregistrează în mod obişnuit în analitice distincte ale contului 447, eventual pe termene de plată, urmînd ca plata să se facă după cele 65 de zile prevăzute în contract. Un raţionament similar poate fi aplicat şi taxei pe valoarea adăugată a cărei plată va fi decalată pe termen de trei ani: ea poate fi înregistrată în contul 4423, într-un analitic distinct, pentru ca, după trei ani, să nu se confunde cu taxa curentă.

7.2. Facilităţi sub forma înlesnirilor la plata obligaţiilor fiscale

Aflată într-o situaţie dificilă din punct de vedere al încasării veniturilor bugetare, administraţia fiscală încearcă să stimuleze contribuabilii în a-şi achita obligaţiile fiscale, prin acordarea de reduceri în cazul plăţii la termen sau scutiri ori reduceri ale penalităţilor calculate. În afară de facilităţile specifice contribuţiei la asigurările sociale de stat (pe care le-am prezentat la par. 6.3.), se mai acordă astfel de stimulente şi prin OUG nr. 11/24.02.1999

3. Verificarea îndeplinirii acestor condiţii se va face de o firmă internaţională de audit agreată atît de partea română, cît şi de Renault SA.

Scanned with OKEN Scanner

privind acordarea de facilităţi fiscale agenţilor economici (aprobată prin Legea nr. 134/1999). Astfel, persoanele juridice care îşi achită integral şi la termenele legale toate obligaţiile curente faţă de bugetul de stat pe 1999, reprezentînd impozit pe profit şi impozit pe salarii, TVA, accize şi impozit pe ţiţei şi gazele naturale, precum şi toate ratele din sumele eşalonate cu termen de plată în 1999, beneficiază de reducerea obligaţiei aferente acestui an cu 1/12 din fiecare obligaţie. Reducerea se calculează şi se acordă în urma verificărilor efectuate de organele fiscale competente, după depunerea bilanţului contabil anual, iar veniturile înregistrate sînt deductibile la determinarea venitului impozabil. Reducerea se acordă şi persoanelor juridice care au efectuat plata obligaţiilor curente la bugetul de stat cu o întîrziere de cel mult 10 zile de trei ori în cursul lui 1999, pentru fiecare obligaţie în parte. După depunerea bilanţului pe 1999, contribuabilii care vor să beneficieze de această prevedere întocmesc o situaţie privind obligaţiile curente la bugetul de stat prin care se consideră că solicită organelor fiscale verificarea constituirii şi plăţii acestor obligaţii. După întocmirea actului de constatare, reducerea calculată şi acordată în urma verificării se va înregistra ca un venit, în creditul contului 7718, în corespondenţă fie cu 5121 (dacă se primesc banii înapoi de la stat – situaţie puţin probabilă), fie prin compensare cu impozitele corespunzătoare din 2000, prin debitul conturilor 441, 4423, 444, 446 sau 448.

În 2000, contribuabilii care au beneficiat de reducerea prevăzută mai sus beneficiază lunar, pînă la sfîrşitul anului, de o bonificaţie de 5% pentru fiecare din obligaţiile menţionate mai sus achitată în termen legal. Bonificaţia se calculează la fiecare termen legal de plată, iar veniturile corespunzătoare sînt deductibile la determinarea profitului impozabil. Înregistrarea în contabilitate a stingerii obligaţiei faţă de buget se va face debitînd contul de datorie fiscală (441, 4423, 444, 446) şi creditînd contul de trezorerie (pentru partea de 95%) şi contul 7718 (pentru reducerea de 5%). Bineînţeles că în acest an situaţia privind achitarea obligaţiilor curente la bugetul de stat pe ultimele 12 luni trebuie depusă lunar, pentru a obţine dreptul de a beneficia de reducere.

Neplata integrală a cel puţin unuia dintre impozite atrage după sine pierderea dreptului de a solicita acordarea facilităţilor şi pentru celelalte.

O altă ordonanţă de urgenţă (nr. 68/19.05.1999) privind stimularea plăţii obligaţiilor faţă de bugetul de stat[4] stabileşte regimul majorărilor de întîrziere stabilite prin acte de constatare întocmite de organele fiscale, datorate bugetului statului de persoanele juridice pînă la data de 30.04.1999 şi neplătite pînă la 21.05.1999. Pentru aceste majorări se acordă amînarea la plată pînă la data de 30.11.1999, iar dacă obligaţiile fiscale pentru care s-au calculat majorările respective se achită pînă la 31.08.1999, majorările de întîrziere respective se scutesc la plată[5]. Pentru a beneficia de aceste facilităţi, contribuabilii trebuie să-şi fi achitat la termen obligaţiile fiscale pe perioada 30.04.1999–31.08.1999. Dacă plata obligaţiilor fiscale pentru care s-au calculat majorările se face pînă la 30.09.1999, atunci majorările se reduc cu 80%, dacă se achită pînă la 31.10.1999, reducerea este de 60%, iar dacă plata se face pînă la 30.11.1999, reducerea este de 40%. Reducerea se acordă şi aici pe fiecare obligaţie în parte. Contribuabilii care doresc să

4. Modificată repede prin OUG 108/30.06.1999.
5. Nu este prima dată cînd se acordă astfel de diminuări sau scutiri de la plata majorărilor de întîrziere: un regim asemănător a fost instituit şi prin OG nr. 13/1996 şi era valabil pentru majorările datorate pentru perioada ... pînă la 31.12.1995, care erau amînate la plată pînă la 31.12.1997, cu posibilitatea scutirii, în anumite condiţii.

Scanned with OKEN Scanner

beneficieze de aceste norme au obligaţia să prezinte organului fiscal teritorial o situaţie detaliată a acestor majorări de întîrziere.

În contabilitate, scutirea sau diminuarea majorărilor de întîrziere se înregistrează diferit, în funcţie de anul în care au fost înregistrate. Cele constatate de organul fiscal înainte de începerea lui 1999 şi care se regăsesc în bilanţul încheiat pe 1998 se înregistrează ca un venit excepţional, în creditul unui analitic distinct al contului 7718 (sumă neimpozabilă), prin debitul contului 448. Pentru scutirile sau reducerile aferente exerciţiului în curs şi care au fost înregistrate în contabilitate pe baza actului constatator al organului fiscal, înregistrarea se face ca o stornare în roşu a articolului contabil de la constatare (6718 = 448, cu suma în roşu). În ambele situaţii, se va debita un cont în afara bilanţului 8038, „Alte valori în afara bilanţului", care va rămîne cu sold pînă la 30.11.1999, cînd se va credita. Dacă majorările nu au fost stabilite prin acte de constatare, atunci contribuabilul are obligaţia de a le calcula pe propria răspundere şi le va înregistra în acelaşi cont în afara bilanţului.

7.3. Facilităţi fiscale pentru întreprinderile mici şi mijlocii

Pentru stimularea iniţiativei particulare, autoritatea legislativă din România a emis Legea nr. 133/1999 privind stimularea întreprinzătorilor privaţi pentru înfiinţarea şi dezvoltarea întreprinderilor mici şi mijlocii. Încadrarea întreprinderilor în categoriile prevăzute de legea menţionată se face în funcţie de numărul mediu scriptic anual de personal, astfel[6]:

- pînă la 9 salariaţi – microîntrepinderi;
- între 10 şi 49 de salariaţi – întreprinderi mici;
- între 50 şi 249 de salariaţi – întreprinderi mijlocii.

De facilităţile prevăzute de lege beneficiază întreprinderile mici şi mijlocii cu o cifră de afaceri anuală echivalentă de pînă la 8 milioane euro şi numai dacă au capital integral privat.

Facilităţile acordate de lege se referă la:

- simplificarea procedurilor administrative pentru IMM;
- accesul IMM la serviciile publice şi la activele aparţinînd societăţilor comerciale şi companiilor naţionale la care statul este acţionar majoritar, precum şi regiilor autonome;
- accesul prioritar la achiziţiile publice de bunuri materiale, lucrări şi servicii;
- primirea de servicii de asistenţă, consultanţă, cercetare şi inovare tehnologică;
- finanţarea parţială sau integrală din fonduri publice a unor programe de pregătire profesională destinate managerilor şi angajaţilor întreprinderilor mici şi mijlocii;
- participarea la programe de dezvoltare a IMM finanţate tot din fonduri publice;
- înlesniri de natură financiară, fiscală şi bancară.

6. Sînt exceptate întreprinderile care funcţionează în unele domenii: bănci, asigurări, intermediere financiară, activitate exclusivă de comerţ exterior.

Scanned with OKEN Scanner

Facilităţile fiscale se concretizează în:

- scutirea de la plata taxelor vamale pentru maşinile, instalaţiile, echipamentele industriale, know-how-ul care se importă în vederea dezvoltării activităţilor proprii de producţie şi servicii şi care se achită din fonduri proprii sau din credite bancare;
- scutirea de impozit pentru partea din profitul brut care se investeşte de către IMM;
- reducerea în proporţie de 20% a impozitului pe profit, în cazul în care IMM creează noi locuri de muncă, în condiţiile în care se asigură creşterea numărului scriptic de personal cu cel puţin 10% faţă de anul financiar precedent. Reducerea aceasta a impozitului rămîne valabilă în perioada în care forţa de muncă nou-angajată rămîne în întreprindere şi nu se fac alte disponibilizări;
- scutirea de la plata taxelor vamale pentru importul de materii prime necesare la fabricarea de produse, în cazul în care aceste produse sînt la rîndul lor scutite de taxe vamale la import;
- reducerea cu 75% a impozitului pe profitul obţinut din producţia livrată la export (reducerea nu este valabilă pentru întreprinderile care exportă resurse primare sau asimilate acestora).

În vederea simplificării sistemului de impozitare pe veniturile persoanelor fizice, al asociaţiilor familiale şi al întreprinderilor mici şi mijlocii, se va aplica **un sistem forfetar de impozitare,** în funcţie de cifra de afaceri din anul precedent.

În afară de facilităţile acordate IMM, în aceeaşi lege mai sînt şi alte prevederi cu implicaţii fiscale. Astfel, se impozitează cu 90% veniturile realizate de regiile autonome, societăţile comerciale şi companiile naţionale la care statul este acţionar majoritar în baza contractelor de concesionare, închiriere sau asociere în participaţiune pentru activele sau spaţiile care le aparţin. Totodată, aceleaşi regii, societăţi şi companii vor plăti pentru spaţiile, utilajele şi echipamentele neutilizate, care nu au fost oferite întreprinderilor mici şi mijlocii la vînzare sau în leasing, o penalizare anuală de 1% din valoarea de inventar a acestora.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 8

POLITICI FISCALE LA NIVELUL GRUPULUI DE ÎNTREPRINDERI

Informaţia financiară, ca rezultat al lucrărilor de contabilitate, trebuie să corespundă nevoilor utilizatorilor, adică să fie utilă în luarea deciziilor[1] şi să permită descrierea cît mai exactă a patrimoniului, a situaţiei financiare şi a rezultatelor contabile[2]. Cum realitatea economică este dinamică, contabilitatea trebuie să-şi adapteze instrumentele şi procedurile astfel încît să „ţină pasul" cu această realitate. Montajele financiare, juridice, comerciale, industriale au condus la apariţia de structuri specifice în cadrul cărora să existe mai multe componente care ţin contabilitate proprie şi care, aparent, sînt independente unele faţă de altele, dar care, în realitate, depind de un centru de decizie comun.

8.1. Noţiunea de grup de întreprinderi

Atunci cînd o întreprindere controlează, într-un fel sau altul, una sau mai multe alte întreprinderi, putem spune că ansamblul astfel format reprezintă un grup. În acest context, controlul înseamnă puterea de a determina, pe termen lung, politicile strategice ale unei întreprinderi în activităţile de exploatare, de investiţii şi de finanţare[3]. Structura de grup poate să pară simplă dar, dacă avem în vedere că întreprinderile, pentru a ajunge la rezultate favorabile în strategiile lor de dezvoltare (de creştere economică), au fost nevoite să „ţească" o reţea de relaţii multilaterale din ce în ce mai complexe, ne dăm seama că schemele organizaţionale la care se ajunge pot fi greu de înţeles şi de stăpînit[4]. Definiţia grupului nu este întotdeauna fără echivoc: limitele ansamblului de întreprinderi putînd varia în funcţie de perspectiva din care este abordat: economică, juridică, fiscală.

Din punct de vedere economic, grupul apare ca un ansamblu de mijloace puse în comun şi utilizate în direcţia realizării unei strategii financiare, industriale sau comerciale[5]. Această dimensiune se traduce prin fenomenul de concentrare de resurse în plan vertical sau orizontal, astfel încît aceste resurse să fie utilizate de o manieră cît mai performantă.

---

1. Vezi cadrele conceptuale contabile din ţări ca Statele Unite, Marea Britanie sau al organismului internaţional de normalizare – IASC.
2. Conform unei abordări mai juridice, continentale.
3. Menard, L. *et alii*, *Dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière*, ICCA, Montreal, 1995, p. 173.
4. Montier, J., Scognamiglio, G., *Techniques de consolidation*, Economica, Paris, 1995, p. 11.
5. *Idem*.

Din punctul de vedere al structurilor juridice, sîntem în prezenţa unui grup atunci cînd o întreprindere, numită dominantă sau mamă, exercită controlul asupra altor întreprinderi, în principal, prin deţinere de părţi din capitalul acestora. Putem astfel distinge trei paliere în definirea controlului[6]:

- controlul exclusiv, care rezultă, de regulă, din deţinerea majorităţii drepturilor de vot în adunarea generală a acţionarilor sau asociaţilor;
- controlul în comun (conjugat), care constă în împărţirea puterii de decizie la o întreprindere exploatată în comun în virtutea unui acord între acţionari sau asociaţi;
- influenţa notabilă asupra gestiunii şi politicii financiare ale unei întreprinderi care presupune participarea directă sau indirectă la politicile financiare şi operaţionale ale acesteia, fără a exercita control exclusiv sau în comun.

Grupurile constituite prin deţinere de participaţii mai poartă denumirea de *grupuri financiare*. Atunci cînd activitatea principală a dominantei dintr-un grup financiar este tocmai deţinerea şi gestionarea participaţiilor, grupul mai este numit şi holding.

Legăturile tehnice şi comerciale dintre societăţi pot conduce la apariţia unor grupuri în care controlul se exercită nu prin deţinerea de părţi de capital, ci prin relaţii contractuale sau pur şi simplu prin legături de fapt[7]. Există contracte care creează între întreprinderi legături destul de strînse, cum ar fi cele de exclusivitate, de concesiune, de colaborare etc. Chiar şi în absenţa acestor tipuri de contracte, o relaţie de dependenţă poate fi pusă în evidenţă atunci cînd, de exemplu, o întreprindere vinde cea mai mare parte a producţiei sale aceluiaşi client (este situaţia sub-contractanţilor, care sînt, totuşi, independenţi din punct de vedere juridic[8]...). Se vorbeşte aici de *grupuri contractuale*.

Coeziunea dintre societăţile grupului poate apărea şi în situaţii în care [9] acţionarul principal al fiecărei societăţi componente, a grupului este aceeaşi persoană fizică sau acţionarii principali fac parte din aceeaşi familie ori societăţile grupului au o conducere comună chiar dacă sînt mai mulţi acţionari sau proprietari. Grupurile de această natură pot fi desemnate drept *grupuri personale* şi prezintă interes din punct de vedere fiscal în măsura în care, prin societăţile componente se pot derula operaţiuni care să aibă ca scop optimizarea fiscală. În lipsa legăturilor de participaţie, controlul din partea organelor fiscale sau financiare este îngreunat.

Se poate vorbi de o definire a grupului şi din punct de vedere fiscal, chiar dacă societăţile componente, fiind independente juridic, sînt de regulă impuse separat. În unele ţări se fac derogări de la acest principiu al personalităţii fiscale, în sensul că societatea mamă poate să calculeze un impozit unic asupra rezultatului său şi al filialelor în care deţine un procent suficient de mare de interese[10]. Este vorba de **regimul de integrare**

---

6. Omf nr. 1.414/1997 pentru aprobarea normelor privind consolidarea conturilor. Trebuie spus că aceste norme nu aveau cum să fie originale şi se recunoaşte în mod explicit că sînt inspirate din prevederile directivei a VII – a Comunităţii Europene şi din normele internaţionale (IAS 3, IAS 22 şi IAS 27).
7. Colasse, B., „Les comptes de groupe", în *Encyclopédie de gestion*, sous la diréction de P. Joffre et Y. Simon, Economica, Paris, 1989, p. 447.
8. *Idem.*
9. Lebrun, B., *op. cit.*, p. 13.
10. Montier, J., Scognamiglio, G., *op. cit.*, p. 20.

Scanned with OKEN Scanner

fiscală[11] şi se poate spune că apariţia lui are ca efect favorizarea regrupărilor de întreprinderi. Este o adaptare necesară a regulii fiscale la realitatea economică.

8.2. Optimizarea fiscală prin intermediul structurii de grup

Diminuarea sarcinii fiscale ori, mai rar, amînarea în timp a acesteia, ca obiective ale gestiunii fiscale a întreprinderii se pot realiza şi prin localizarea optimă a profiturilor în teritorii fiscale în care impozitul este mai mic sau inexistent. Pentru aceasta, este recomandabil ca o întreprindere să-şi înfiinţeze filiale sau să aibă legături strînse cu alte firme situate în astfel de teritorii fiscale favorabile, numite adeseori paradisuri fiscale. Pentru a crea o astfel de structură trebuie ca întreprinderea să aibă o putere financiară consistentă. Pentru grupurile de societăţi, crearea unei astfel de filiale poate fi o oportunitate şi oricum este destul de accesibilă, avînd în vedere dimensiunile, de regulă mari, ale acestor ansambluri de întreprinderi. De fapt, cu cît dimensiunile grupului cresc, cu atît strategiile fiscale internaţionale se diversifică, putîndu-se ajunge chiar la conflicte între marile întreprinderi multinaţionale şi unele state[12]. Există şi situaţii în care crearea grupului însuşi se face doar pentru a beneficia de condiţiile fiscale favorabile oferite de paradisurile fiscale. Se poate face apel la orice tip de grup de întreprinderi: financiar, personal şi chiar contractual, pentru a localiza în mod optim o parte a activităţilor aducătoare de profituri. Pe de altă parte, nu este obligatoriu ca una sau mai multe filiale să fie neapărat create în paradisuri fiscale. Este suficient să se profite de diferenţele de legislaţie fiscală, contabilă sau bancară dintre ţări cu fiscalitate normală sau să se exploateze diferitele acorduri comerciale, de evitare a dublei impuneri sau de altă natură încheiate între state sau grupuri de state. Toate aceste oportunităţi presupun, bineînţeles, asumarea de riscuri, dar, atunci cînd cîştigul probabil este suficient de mare în raport cu costurile estimate, operaţiunile de această natură merită să fie derulate. În fapt, oamenii de afaceri, şi nu numai ei, ca persoane fizice sau în cadrul activităţii întreprinderilor lor, profită din plin de structurile de care am amintit, reuşind să păstreze mai mult din bogăţia pe care o creează sau pe care o deţin sau reuşind pur şi simplu să asigure perenitatea afacerii lor. Adoptarea unor astfel de practici devine din ce în ce mai evidentă, odată cu liberalizarea treptată a circulaţiei mărfurilor, persoanelor şi capitalurilor la nivel regional sau chiar internaţional.

Inventariind operaţiunile prin care se poate realiza optimizarea fiscală la nivelul grupului, după cum se apelează sau nu la paradisuri fiscale, putem identifica[13]:

---

11. Esenţa acestuia este că impozitul pe profit se calculează la nivelul grupului, trecînd peste faptul că fiecare societate componentă este persoană juridică distinctă şi deci subiect impozabil. Se integrează fiscal, în funcţie de ţară, doar filialele la care societatea-mamă deţine tot capitalul sau aproape tot capitalul.
12. Lamorlette, T., Rassat, P., *Stratégie fiscale internationale*, 2ème édition, Maxima, Paris, 1995, p. 9.
13. Vezi Lamorlette, T., Rassat, P., *op. cit.*, Leservoisier, L., *Les paradis fiscaux*, 2ème édition, PUF, Paris, 1992, Dauphin, C., *Le guide vraiment pratique des paradis fiscaux*, First Editions, Paris, 1998 şi Cooper, D.J., Váradi, L., Gyorgy, K., *Paradisuri fiscale şi firme neimpozabile*, Editura Nevali, Cluj-Napoca, 1998.

Scanned with OKEN Scanner

- fără intervenţia paradisurilor fiscale: crearea unei reţele de producţie şi comercializare cu verigi în mai multe ţări; practicarea leasing-ului fiscal; restructurări cu scop exclusiv fiscal; crearea de centre comune de servicii pentru întreg grupul; încheierea de acorduri între filialele grupului prin care acestea să contribuie la acoperirea unor cheltuieli comune, cum ar fi cele de cercetare-dezvoltare;
- prin intervenţia paradisurilor fiscale: tranzacţii intra-grup la preţuri artificiale; transferuri de licenţe, tehnologii, mărci şi alte elemente necorporale între firmele grupului; avansuri şi împrumuturi intra-grup; sub-capitalizarea filialelor; abandonurile de creanţe; crearea de holdinguri intermediare; crearea de societăţi captive; crearea de societăţi ecran.

Aceste variante pot fi exploatate fie cîte una, fie combinate, în funcţie de interesele de la un moment dat, de imaginaţia celor care le demarează, de puterea financiară sau de cîştigul previzionat.

Bineînţeles că, în faţa unor astfel de practici, autorităţile fiscale (mai ales din ţările dezvoltate) reacţionează, dotîndu-se cu texte de lege care să diminueze proporţiile pierderilor la încasări fiscale datorate optimizării fiscale internaţionale.

8.2.1. *Crearea de reţele internaţionale de producţie şi comercializare*

O întreprindere localizată într-o ţară dată poate avea ca piaţă de desfacere principală o altă ţară, fără ca cele două state să aibă relaţii comerciale privilegiate, concretizate în acorduri de liber schimb sau de limitare a barierelor vamale ori comerciale. În aceste condiţii, furnizorul poate avea probleme din cauza protecţiei segmentului de piaţă specific din ţara beneficiarului. El va fi obligat să vîndă la un preţ mai mic, pentru ca preţul din ţara importatorului, care cuprinde taxe vamale şi accize (ori alte taxe), să fie competitiv pe piaţa acestuia din urmă. Operaţiunile de export pot fi chiar compromise.

O soluţie apare atunci cînd se identifică o ţară terţă care să aibă relaţii privilegiate atît cu ţara exportatorului, cît şi cu cea a importatorului, astfel încît taxele vamale sau de altă natură percepute la comerţul cu acest al treilea stat să fie minime sau chiar inexistente. Exportatorul îşi poate înfiinţa o filială în ţara ecran, filială căreia să-i exporte componente ale produselor destinate ţării ţintă. Componentele vor avea un anumit grad de prelucrare, atît cît să fie considerate materii prime ori semifabricate în ţara terţă. Aici componentele sînt asamblate, se obţin produsele finite care se (re)exportă în ţara beneficiarului final. La intrarea componentelor în ţara intermediară, nu se percep taxe sau acestea sînt mici, datorită relaţiilor privilegiate. Nici la trecerea produselor finite în ţara de destinaţie finală nu se percep taxe foarte mari tot în virtutea aceloraşi relaţii. Pe ansamblul circuitului, taxele vor fi mai mici şi profitul realizat de grup va fi mai mare. Se creează chiar posibilitatea de a vinde la un preţ final mai mic, în vederea păstrării sau extinderii dimensiunilor afacerilor cu beneficiarul din ţara respectivă.

Schematic, cazul poate fi prezentat astfel: ţara A are relaţii privilegiate cu ţara B, relaţii concretizate în absenţa taxelor vamale (se percepe totuşi un comision vamal de 1%). La rîndul ei, ţara B face parte dintr-un spaţiu economic comun care include şi ţara C, spaţiu în care pentru schimburile comerciale cu produse care provin din ţările componente nu se percep taxe vamale, ci doar un comision vamal tot de 1%. Presupunem că o întreprindere din ţara A vrea să exporte în ţara C un bun pentru care, în vamă, la intrarea în B, taxele vamale (inclusiv comisionul vamal) sînt de 50%. În situaţia în care costul bunului pentru

Scanned with OKEN Scanner

export este de 80, marja brută pe care o realizează întreprinderea din ţara A de 25%, costul transportului şi al asigurării pe timpul transportului pînă în C de 15, valoarea de intrare în C, după vămuire, este stabilită astfel:

cost produs în ţara A	80,0
marjă brută 25% × 80 =	20,0
preţ de vînzare	100,0
transport şi asigurare pe parcursul extern	15,0
baza de calcul teoretică[14] pentru taxele vamale la intrarea în C	115,0
taxele vamale a intrarea în C 50% × 115 =	57,5
cost de achiziţie probabil pentru întreprinderea din ţara C	172,5

Dacă importatorul acceptă condiţiile de vînzare ale exportatorului, atunci marja brută realizată de întreprinderea din ţară rămîne de 20. Este însă posibil ca, pentru importator, acest preţ, la care trebuie să adauge şi el o marjă care să-l remunereze, să nu fie acceptabil, caz în care va cere furnizorului să-i livreze la un preţ mai mic, pentru ca şi taxele eventuale să fie mai mici. Furnizorul ar trebui să-şi diminueze marja sau să renunţe la exportul în ţara C. Modificînd scenariul prin introducerea unei filiale în ţara intermediară B, bunul va fi obţinut în două faze de prelucrare, astfel:

- în prima fază, derulată în ţara A, se obţin componente al căror cost este de 50 şi care se exportă în B la un preţ de vînzare de 62,5, stabilit aplicînd acelaşi procent de marjă (25%); costul transportului şi asigurării pînă în B este de 6;
- în a doua fază, în ţara B componentele primite din A sînt prelucrate în continuare la un cost de 35 şi produsele finite obţinute se exportă în C cu o marjă tot de 25%, cheltuielile de transport dintre B şi C fiind de 12.

Costul componentelor pentru filiala din ţara B se determină astfel:

preţ componente din ţara A	62,500
transport şi asigurare pe parcursul dintre A şi B	6,000
comision vamal la trecerea din A: 1% × 68,5 =	0,685
cost de achiziţie probabil pentru filiala din ţara B	69,185

Valoarea de intrare în C, după prelucrările din B şi după vămuire, este stabilită astfel:

cost de achiziţie probabil pentru filiala din ţara B	69,185
cheltuieli adăugate de filiala din ţara B	35,000
total cost al produsului final în B	104,185
marja brută a lui B 25% × 104,185 =	26,046
preţ de vînzare din B în C	130,231
transport şi asigurare între B şi C	12,000
baza de calcul teoretică pentru obligaţiile vamale la intrarea în C	142,231
comision vamal la intrarea în C 1% × 142,231 =	1,422
cost de achiziţie probabil pentru întreprinderea din ţara C	143,653

Întreprinderea exportatoare din ţara A şi filiala sa din B formează un grup a cărui marjă brută, pe ansamblul operaţiunii, este diferenţa dintre preţul de vînzare în exteriorul

14. Spunem valoare teoretică deoarece, la intrarea în ţară a bunurilor, administraţia vămilor poate să folosească drept bază de calcul pentru obligaţiile vamale o valoarea statistică, independentă de valoarea reală în vamă şi, uneori, independentă chiar de bunul simţ.

Scanned with OKEN Scanner

grupului şi totalul cheltuielilor suportate de grup pentru realizarea şi exportul bunului respectiv: 130,231 – (50 + 6 + 0,685 + 35) = 130,231 – 91,685 = 38,546, mai mare decît marja de 25 realizată în cazul exportului direct. Diferenţa dintre marjele obţinute în cele două variante permite chiar grupului să diminueze preţul de vînzare către beneficiarul din ţara C, cu scopul de a vinde mai mult şi mai sigur acestuia. În cadrul grupului se mai poate jongla cu preţul de transfer astfel încît profitul să fie localizat acolo unde impozitul pe profit este mai mic. În acelaşi timp, pentru importatorul din ţara C, costul de achiziţie este mai mic şi mai atrăgător, relaţia comercială fiind facilitată.

În exemplul prezentat, ţara A ar putea fi România, ţara B, Republica Moldova, iar ţara C, Rusia, sau Ucraina, sau o altă ţară din Comunitatea Statelor Independente (CSI). Între România şi Moldova nu se percep taxe vamale datorită acordurilor de liber schimb dintre acestea. Între Moldova şi Rusia nu se percep taxe vamale pentru că ambele sînt componente ale pieţei CSI. Bineînţeles că variabilele de luat în considerare pot fi mai numeroase şi datele problemei se schimbă, mai ales că stabilitatea nu este punctul forte al acestei părţi de lume.

8.2.2. *Alte posibilităţi de optimizare fără localizări în paradisuri fiscale*

În cadrul grupului se pot face restructurări în sensul **modificării procentului de participaţie în filiale** astfel încît să se profite de eventualele facilităţi fiscale specifice repartizării de dividende în cadrul grupului. Controlul se poate exercita de către dominantă fie direct, fie indirect, prin intermediul altor filiale. Cotele de participare între filiale pot fi organizate în aşa fel încît să se beneficieze de facilităţile de transfer al dividendelor prevăzute în convenţiile fiscale atunci cînd acţionarul posedă mai puţin de o anumită limită din capitalul filialei sau subfilialei[15].

Pentru grupuri apare interesantă, din punctul de vedere al eficienţei şi economiei de scară, **localizarea într-un singur loc a prestării unor servicii comune** pentru toate componentele grupului[16]. Este vorba despre serviciile administrative (programare, coordonare, informatică, anumite componente ale contabilităţii, financiar...) sau de servicii tehnice ori comerciale (asistenţă tehnică, aprovizionare, comercializare, promovare, publicitate...) ori de servicii de formare şi recrutare a personalului. Bineînţeles că aceste servicii vor fi plătite de componentele grupului filialei care le prestează, creîndu-se posibilitatea transferului de beneficii[17]. De asemenea, forma în care se facturează respectivele servicii poate să permită filialelor beneficiare deductibilitatea integrală a unor cheltuieli care, altfel, ar fi limitate de către fisc (protocol, reprezentare şi altele). De exemplu, o parte din cheltuielile de protocol ale unei filiale din România pot fi plătite de filiala specializată care se bucură de condiţii de deductibilitate mai favorabile. După efectuarea cheltuielilor, decontările între cele două filiale se pot face prin facturarea de servicii, fără să apară nicăieri vreo referire la natura reală a cheltuielilor respective. Se poate extinde aria posibilităţilor şi la cheltuielile aşa-zis de reprezentare, adică sumele de bani plătite în unele ţări funcţionarilor publici pentru a facilita dobîndirea de contracte sau

15. Lamorlette, T., Rassat, P., *op. cit.*, p. 55.
16. *Idem*, p. 37.
17. Se apelează şi la acordurile de împărţire a costurilor, reglementate la nivel internaţional de OCDE, care prevede că partea de costuri care revine fiecărei componente participante a grupului trebuie să fie proporţională cu avantajele procurate acesteia.

Scanned with OKEN Scanner

de pieţe de desfacere de către o componentă a grupului[18]. În acest caz, plata se va face aproape mereu prin atîţi intermediari cîţi sînt necesari pentru a se asigura „onorabilitatea" operaţiunii, adică înregistrarea ei de către o firmă înmatriculată într-o ţară în care autoritatea fiscală este mai puţin ipocrită şi recunoaşte existenţa unor astfel de montaje, admiţîndu-le şi din punct de vedere fiscal. Recunoaşterea se va face, firesc, în anumite limite şi cu anumite obligaţii din partea firmei care plăteşte. Eventuala repartizare între componentele grupului se poate face şi aici prin facturarea de servicii între acestea.

Sînt grupuri care îşi creează chiar **structuri de conducere sub forma unor filiale distincte organizate ca adevărate cartiere generale** care, dacă satisfac unele criterii specifice, pot beneficia de regimuri fiscale privilegiate acordate de state ca Franţa sau Belgia[19]. Impunerea acestor centre se face forfetar, adică beneficiul impozabil se stabileşte aplicînd o cotă (8-10%) asupra totalului cheltuielilor centrului. Suma obţinută se ponderează cu cota normală de impozit. Se face, astfel, abstracţie de nivelul profitului contabil, autoritatea fiscală dîndu-şi seama că şi în cadrul grupului acest profit contabil poate să nu aibă nici o semnificaţie.

Componentele grupului pot contribui şi la acoperirea cheltuielilor centralizate de cercetare-dezvoltare realizate de o unitate specifică şi de ale căror efecte beneficiază toate filialele. Se încheie, în acest scop, un acord de repartizare a costurilor prin care întreprinderile semnatare se angajează să împartă cheltuielile reale, precum şi riscurile activităţii de cercetare-dezvoltare[20]. Cel mai adesea, acordurile de acest tip fixează o contribuţie forfetară pentru fiecare membru al grupului, în funcţie de costul efectiv al operaţiunii. În schimb, participanţii au dreptul de a beneficia, într-o anumită măsură, de o parte din rezultatele cercetării. Este clar că şi aici se pot realiza transferuri de profituri de la o firmă la alta şi fiscul va fi destul de grijuliu cu analiza acestor cheltuieli.

8.2.3. *Utilizarea paradisurilor fiscale pentru optimizarea fiscală intra-grup*

a) Paradisul fiscal – scurtă caracterizare

Unii autori apreciază că este greu să se definească paradisurile fiscale. Cu toate acestea, se poate aprecia că un paradis fiscal reprezintă statul sau teritoriul în care o persoană fizică sau juridică se bucură de un regim fiscal privilegiat, fie pentru că nu plăteşte impozite, fie pentru că impozitul se determină în cote mai mici decît în ţara de origine[21]. Definiţia are un grad mare de generalitate deoarece, dacă încercăm să concretizăm natura avantajului fiscal, ajungem să fim de acord cu ideea că „există atîtea definiţii cîte paradisuri fiscale sînt"[22]. Uneori, administraţia fiscală evită utilizarea termenului de paradis fiscal, preferînd utilizarea expresiei „ţări cu regim fiscal privilegiat"[23].

Apariţia paradisurilor fiscale este consecinţa firească a stabilirii de către state a unor impozite şi taxe pe care întreprinderile şi orice persoană, în general, le acceptă cu

18. Cozian, M., *Les grands principes de fiscalité des entreprises*, 3ème édition, Litec, Paris, 1996.
19. Lamorlette, T., Rassat, P., *op. cit.*, p. 54.
20. *Idem*, p. 37.
21. Dauphin, C., *op. cit.* p. 392.
22. Leservoisier, L., *op. cit.*, p. 7.
23. *Idem.*

Scanned with OKEN Scanner

dificultate. În fapt, paradisurile fiscale au apărut odată cu impozitele[24]. O scurtă incursiune în istoricul paradisurilor fiscale[25] ne lasă să observăm că încă în Grecia antică, insulele vecine Atenei deveniseră refugii unde negustorii îşi depozitau mărfurile pentru a evita plata impozitului de 2% perceput de oraşul-stat la exporturi şi la importuri. Zone privilegiate din punct de vedere fiscal au existat de-a lungul timpului, pe perioade diferite, şi în Anglia, Belgia sau Olanda şi au constituit o sursă de dezvoltare economică a teritoriilor respective, stimulînd comerţul, investiţiile şi operaţiunile comerciale. De asemenea, orientarea spre facilităţi, inclusiv fiscale, a fost unul din motivele pentru care coloniile americane ale Angliei (care aveau să devină Statele Unite ale Americii) îşi dirijau comerţul spre America Latină, pentru a evita taxele impuse de metropolă (la începutul secolului al XVII-lea).

Dezvoltarea în secolul nostru a marilor întreprinderi a condus la internaţionalizarea lor. Căutarea de noi pieţe de desfacere şi apoi de locuri în care producţia să fie mai ieftină se concretizează în crearea de unităţi de producţie şi/sau de comercializare în străinătate. Nu putea scăpa acestor grupuri oportunitatea creării de centre de profit în teritoriile fiscale în care impozitul era mic sau inexistent. Acordarea de facilităţi fiscale a fost şi este o politică urmată cu consecvenţă de unele state pentru a atrage investitorii, în condiţiile lipsei sau insuficienţei altor resurse semnificative care să asigure o dezvoltare convenabilă. Chiar dacă situaţiile se mai schimbă, unele teritorii devenind cu timpul neatractive, se pot număra în jur de 40 de paradisuri fiscale[26] operaţionale mai noi sau mai vechi. Facilităţile fiscale nu sînt suficiente pentru a defini un teritoriu drept paradis fiscal. Sînt necesare şi stabilitatea politică şi socială, o infrastructură solidă (mijloace de transport şi de comunicaţie, hoteluri, restaurante...), precum şi profesionişti (avocaţi şi funcţionari bancari) competenţi şi rapizi. Bineînţeles că legislaţia trebuie să fie performantă, formalităţile de înfiinţare a unei firme să nu dureze prea mult şi condiţiile de constituire să nu fie restrictive. Atractivitatea unui paradis fiscal poate fi dată şi de tipul de firmă care poate fi creată (pe acţiuni, cu răspundere limitată, cu activitate comercială, financiară, bancară, de asigurări...), de mărimea taxelor de înmatriculare şi reînmatriculare, de obligaţiile legate de ţinerea contabilităţii şi prezentarea conturilor anuale auditate sau nu, de ţinerea adunărilor generale, de numărul şi naţionalitatea administratorilor, de costul anual al gestiunii, de regimul valutar, de secretul bancar, de posibilitatea preluării unei companii gata înregistrate, de climă etc.

Chiar dacă nu sînt teritorii independente, zonele libere constituie şi ele forme incitative de desfăşurare a unor activităţi de natură industrială, comercială, financiară sau de altă natură, în condiţii fiscale favorabile.

Utilizatorul de paradisuri fiscale – persoană juridică sau chiar persoană fizică – poate opta pentru crearea unei structuri juridice care să îmbrace forma unei societăţi off-shore, a unui holding, a unei companii de asigurări sau a unei bănci captive, a unui trust, a unei companii maritime sau pur şi simplu a unor activităţi de investiţii şi dezvoltare.

Companiile off-shore sînt persoane juridice create într-o ţară dată şi a căror principală caracteristică este că îşi desfăşoară toate operaţiunile în afara frontierelor ţărilor respective[27]. Cele mai multe ţări caracterizate drept paradisuri fiscale rezervă

24. *Idem*, p. 3.
25. Cooper, D.J., Váradi, L., Gyorgy, K., *op. cit.*
26. Dauphin, C., *op. cit.*, pp. 9-10.
27. Lamorlette, T., Rassat, P., *op. cit.*, p. 123.

Scanned with OKEN Scanner

companiilor off-shore un statut fiscal privilegiat în raport cu firmele care lucrează şi în interior. Acest statut se caracterizează printr-o impozitare redusă sau inexistentă. Cazul cel mai frecvent este cel în care se practică un aşa-zis „impozit de funcţionare", de multe ori în funcţie de mărimea capitalului social al companiei. De exemplu, în Cipru[28], impozitul pe profitul întreprinderilor este de 42,5%, în timp ce impozitul pe profitul companiilor off-shore este de 10 ori mai mic, adică de 4,25%.Un tratament diferit se întîlneşte în Insulele Virgine Britanice, unde cota normală de impozit este de 15%, iar societăţile de tip off-shore sînt scutite, avînd doar obligaţia de a plăti o redevenţă anuală de 400 USD[29]. De asemenea, o societate domiciliată în Liechtenstein, şi care nu exercită nici o activitate în acest teritoriu, plăteşte anual un impozit egal cu 0,10% din capitalul social şi rezerve, cu un minim de 1000 franci[30].

Holdingurile[31] sînt societăţi a căror activitate constă în deţinerea de participaţii în alte societăţi sau, eventual, în administrarea de bunuri, fără a avea activitate comercială. Definirea holdingului şi avantajele fiscale corespunzătoare sînt diferite de la un stat la altul. De multe ori, o societate-mamă fictivă primeşte venituri (dividende, dobînzi, redevenţe) vărsate de filiale şi coordonează redistribuirea acestora. Bineînţeles că în spatele acestui holding se ascunde o societate-mamă sau un grup de persoane. Sumele procurate de holdingul localizat în paradisul fiscal pot fi distribuite către adevărata societate-mamă sau pot fi reinvestite ori date cu împrumut componentelor grupului. Holdingul permite aşadar localizarea optimă a beneficiului grupului. Dacă, la un moment dat, condiţiile fiscale oferite de teritoriul în care este localizat grupul devin mai puţin interesante, atunci holdingul se dizolvă cu uşurinţă, transferîndu-se în alt stat, mai primitor.

Un exemplu de montaj financiar[32] în care este implicat un astfel de holding intermediar este preluarea de către firma românească Policolor (controlată la rîndul ei de investitori financiari puternici) a controlului asupra firmei bulgăreşti Orgachim. Achiziţia pachetului majoritar al întreprinderii din Bulgaria nu s-a făcut direct, ci prin intermediul unei societăţi financiare create în Cipru (Whitebeam Holdings) şi în care Policolor deţine 99,97%, restul acţiunilor fiind deţinute de alte persoane cu interese în afacere. Este clar că localizarea în Cipru s-a făcut şi din considerente de ordin fiscal. În orice caz, banii plătiţi de Policolor au tranzitat mai întîi prin Cipru şi după aceea au ajuns la destinatarul bulgar. În acelaşi mod, şi veniturile eventuale realizate sub formă de dividende (sau sub altă formă) vor pleca din Bulgaria (într-un viitor probabil) şi se vor opri, pentru un timp, în acelaşi paradis fiscal. Un motiv suplimentar pentru care s-a apelat la holdingul

28. Dauphin, C., *op. cit.*, p. 117.
29. *Idem*, p.446.
30. Lamorlette, T., Rassat, P., *op. cit.*, p. 124.
31. Vezi Leservoisier, L., *op. cit.*, pp. 37-38.
32. După Tornea, D., „Afacerea Policolor s-a copt la Viena şi s-a servit la Bucureşti", în *Capital* nr. 50-51//17.12.1998, p. 35. Un alt exemplu este prezentat de Daniela Ivan, în articolul „Pasul de la «iadul fiscal» la «paradisuri fiscal»" (III), publicat în *Adevărul economic* nr. 9(363)/3-9 martie 1999, p. 26, de unde aflăm că şi privatizarea unei mari firme ruseşti s-a făcut tot prin crearea de investitorul străin (Soros) a unei firme în Cipru. Se afirmă, în acest articol, că pentru un investitor care doreşte să investească în Europa de Est este mult mai potrivit să-şi direcţioneze investiţia printr-o ţară precum Cipru care, în afară de facilităţile fiscale specifice regimului societăţilor off-shore, dispune şi de o reţea extinsă de acorduri de evitare a dublei impuneri. Semnificativ pentru această stare de lucruri este faptul că, într-un clasament al investiţiilor străine în Rusia, Cipru deţine locul 8.

Scanned with OKEN Scanner

intermediar ar fi că structura financiară a Policolor poate să nu fie modificată semnificativ de creditul obţinut pentru achiziţia pachetului majoritar (în jur de şase milioane de USD), deoarece suma respectivă poate fi înregistrată doar în contabilitatea holdingului din Cipru, Policolor neavînd de consemnat decît titlurile de participare deţinute în acesta. În acest fel, din punct de vedere formal, firma românească îşi poate menţine capacitatea de a beneficia de noi resurse financiare sub formă de credite. Este un raţionament specific firmelor care acţionează în medii financiare influenţate puternic de pieţele financiare şi care au grijă ca rata îndatorării să fie cît mai mică în conturile individuale. Evident că, în conturile consolidate pe care le va întocmi Policolor, se vor prelua toate activele şi pasivele holdingului din Cipru şi se vor oferi, în anexă, informaţii detaliate cu privire la această operaţiune.

Acelaşi mecanism a fost valabil şi în cazul privatizării Romtelecom[33]. Firma din Grecia care a preluat pachetul de control a derulat operaţiunea printr-o filială tot din Cipru (Oterom ltd.) la care este acţionar majoritar. De altfel, într-o hotărîre de guvern (nr. 140/1998), în care se prezintă lista principalilor investitori străini în România, în ordinea capitalului investit între 20.03.1990 şi 5.11.1997 găsim Ciprul (pe locul 20), precum şi nume relativ exotice ca: Liban (22), Liechtenstein (27), Insulele Virgine (30), Insula Jersey (31), Monaco (33), Antilele Olandeze (47), Liberia (47). Banii aferenţi acestor investiţii vin dinspre ţările menţionate, dar sînt şanse mari ca adevăratul investitor să nu aibă naţionalitatea ţării respective, folosind teritoriile respective doar ca intermediari în scopul optimizării circulaţiei capitalurilor.

Sarcina fiscală globală a grupului poate fi astfel redusă prin interpunerea unui sistem fiscal privilegiat între, pe de o parte, sistemul fiscal al societăţii-mamă veritabile şi, pe de altă parte, sistemele fiscale din ţările în care sînt domiciliate filialele. Pentru implementarea unui holding off-shore, se va căuta evident un stat cu impozite mici sau inexistente sau un stat care să se bucure de o reţea extinsă de tratate de evitare a dublei impuneri. Există numeroase holdinguri implantate în Elveţia, Luxemburg sau Olanda tocmai datorită regimului preferenţial care li se acordă ori datorită convenţiilor fiscale pe care aceste ţări le-au semnat cu alte state. Sînt situaţii în care crearea holdingului urmăreşte, în primul rînd, disimularea identităţii unor persoane care mînuiesc capitaluri mari.

Companiile de asigurări captive[34] reprezintă societăţi create de alte întreprinderi comerciale, industriale sau financiare (în general, grupuri multinaţionale) pentru a derula operaţiuni de asigurare sau de reasigurare a bunurilor, creanţelor, activităţilor etc. componentelor grupului, cu costuri mai mici şi în condiţii mai favorabile. Apariţia acestui tip de societăţi de asigurare captive se datorează, în parte, şi limitării de către legislaţiile fiscale din ţările dezvoltate a deductibilităţii cheltuielilor cu unele provizioane pentru riscuri. Se vor plăti prime de asigurare deductibile propriei filiale şi se va evita constituirea de provizioane sau se vor constitui şi provizioanele a căror deductibilitate nu mai prezintă însă un interes atît de mare. Înfiinţarea unei societăţi captive de asigurări este supusă unor condiţii mai restrictive, chiar şi în paradisurile fiscale, fiind necesară obţinerea unei licenţe, precum şi asigurarea unui capital minim destul de important, motiv pentru care nu este accesibilă decît grupurilor cu putere financiară importantă. În acelaşi timp, înfiinţarea companiei de asigurări se face numai în condiţiile în care cîştigurile probabile sînt mai mari decît costul operaţiunilor corespunzătoare. Localizarea

33. Vezi Decizia Consiliului concurenţei nr. 132/18.12.1998 (în *Monitorul oficial* nr. 67/11.02.1999).
34. După Lamorlette, T., Rassat, P., *op. cit.*, pp. 127-128, şi Leservoisier, L., *op. cit.*, pp. 39-40.

Scanned with OKEN Scanner

în paradisuri fiscale (Bermude, Bahamas, Guernsey, Insula Man şi chiar Luxemburg sau Costa Rica) permite şi realizarea de venituri impozitate cu cote mici, creîndu-se posibilitatea realizării de profituri suplimentare la nivelul grupului. Pe de altă parte, societăţile captive vor asigura riscuri pe care alte societăţi de asigurare nu le-ar acoperi în mod obişnuit sau ar impune praguri mici de asigurare. De cele mai multe ori, societatea captivă se reasigură la o companie „adevărată" de asigurări, riscurile fiind preluate, în bună măsură, de aceasta din urmă. Contractele de reasigurare se pot încheia în aşa fel încît plata primelor de reasigurare să se facă amînat în raport cu încasarea primelor de asigurare de la componentele grupului, timp în care captiva poate realiza profituri şi din plasarea optimă a sumelor astfel mobilizate. Dacă societatea captivă nu se reasigură, atunci sumele încasate de ea îi permit să devină rapid o sursă serioasă de fonduri şi să participe la finanţarea activităţilor societăţii mamă sau a celorlalte filiale, în condiţii favorabile din punct de vedere fiscal.

Băncile captive. După modelul societăţilor de asigurări captive, un grup puternic îşi poate înfiinţa o bancă proprie, localizată într-un paradis fiscal şi care să funcţioneze eventual în regim off-shore. Banca poate avea ca activitate principală gestiunea centralizată a trezoreriei de ansamblu a grupului[35]. Centralizarea acestei funcţii poate fi, datorită economiei de scară realizată, mai eficientă decît realizarea ei pe componente şi permite, în plus, optimizarea fiscală printr-o impozitare redusă. În acelaşi timp, se creează şi un avantaj de natură financiară prin posibilitatea mobilizării de capitaluri la nivelul băncii respective, capitaluri care să contribuie la finanţarea activităţilor grupului. Operaţiunile realizate în cadrul grupului pot fi „aranjate" astfel încît nivelul dobînzilor să permită, dacă este cazul, şi transferuri de profituri între componente.

Companiile maritime. Există paradisuri fiscale care s-au orientat şi spre a oferi proprietarilor de vapoare posibilitatea de a utiliza pavilioane de complezenţă[36]. Aceste paradisuri mai sînt numite centre maritime (*shipping centers*). Este clar că se optează pentru pavilionul unui astfel de teritoriu pentru a beneficia de avantaje fiscale şi nu numai. Avantajul fiscal poate consta în exonerarea de impozit pentru profitul realizat din exploatarea vaselor respective. De asemenea, atunci cînd impozitul nu este zero, posibilitatea aplicării amortizărilor accelerate este tentantă în vederea amînării în timp a unei părţi din sarcina fiscală şi a recuperării mai rapide a sumelor investite în achiziţia vapoarelor. Un alt avantaj poate consta în exonerarea de impozit pe diferenţa dintre preţul de vînzare al vaporului şi valoarea sa netă contabilă de la data vînzării. Nivelul scăzut sau inexistenţa impozitului pe profit nu exclude plata unor taxe fixe sau stabilite în funcţie de tonajul vaporului.

Activităţile de investiţii sau de dezvoltare. În unele teritorii caracterizate drept paradisuri fiscale sau chiar în zone care nu pot fi calificate ca atare, autorităţile pot oferi facilităţi fiscale întreprinzătorilor care investesc în domenii particulare. Scopul acordării acestor facilităţi este dezvoltarea unor sectoare sau a unor zone, atragerea de capitaluri şi de tehnologii, reechilibrarea balanţei comerciale, fixarea forţei de muncă susceptibilă de

35. De exemplu, grupul Eridania Béghin-Say, cu un perimetru de consolidare la 31.12.1998 în care, se cuprindeau 221 de societăţi, îşi asigură cea mai mare parte a finanţării societăţilor operaţionale (75%) prin principalele două centre de trezorerie ale grupului (informaţie publicată în raportul anual al grupului pe 1998, în anexa nr. 14 la conturile anuale consolidate, la p. 120 şi disponibilă pe Internet).
36. Lamorlette, T., Rassat, P., *op. cit.*, pp. 130-132, şi Leservoisier, L., *op. cit.*., pp. 42-42.

Scanned with OKEN Scanner

emigrare[37]. Acest mod de acţiune poate să nu aibă peste tot rezultate bune, dar putem observa că există ţări fără resurse naturale deosebite şi care, inclusiv prin acest tip de politică, au ajuns sau sînt pe cale să ajungă la un grad de dezvoltare destul de ridicat (Hong Kong, Irlanda, Olanda, Singapore, unele cantoane din Elveţia şi chiar Ungaria). Avantajele fiscale se concretizează şi aici în scutiri de impozite pe durate diferite, de deduceri fiscale în funcţie de natura investiţiei, de scutiri de taxe vamale şi de altă natură pentru importurile de echipamente, de materiale de construcţii sau de materii prime, ori de reduceri sau scutiri pentru profitul reinvestit sau pentru profitul realizat din exporturi. De regimuri asemănătoare se beneficiază şi în cazul numeroaselor zone libere existente în lume.

Şi în România există astfel de posibilităţi[38], în contextul apariţiei zonelor defavorizate sau a facilităţilor acordate întreprinderilor mici şi mijlocii. Astfel se pot crea întreprinderi mai puţin impozitate în care să se localizeze profiturile sau prin care să se deruleze o seamă de investiţii cu un cost fiscal mai redus: scutiri şi/sau reduceri de taxe vamale, TVA, impozit pe profit etc. (vezi şi paragraful 7.1.).

b) Tranzacţii intra-grup la preţuri artificiale

Operaţiunile dintre unităţile care fac parte din acelaşi grup şi care se referă la vînzare-cumpărare de bunuri şi/sau servicii se pot încheia la preţuri diferite de cele care s-ar practica între întreprinderi care să nu facă parte din grupuri, de orice natură ar fi acestea[39]. Se ajunge, în acest fel, la diminuarea impozitelor plătite pe ansamblul unui grup internaţional prin majorarea sau micşorarea artificială a preţurilor intra-grup. Independenţa juridică a componentelor grupului face ca aceste operaţiuni să pară neviciate. Vînzarea de produse sau prestarea de servicii în beneficiul unei filiale situate într-un teritoriu cu impozite mici se va face la preţuri mici (apropiate de cost sau chiar mai mici), astfel încît rezultatul realizat de vînzător în ţara exportatoare să fie minim sau chiar să se înregistreze pierdere, dacă în această ţară impozitele sînt mari[40]. Montajul se completează atunci cînd, în loc să se deruleze tranzacţii direct între două ţări cu fiscalitate ridicată, se interpune o structură intermediară localizată într-un paradis fiscal. Bunurile sînt facturate din ţara exportatorului la un preţ mic către filiala din paradisul fiscal. De aici se face refacturarea către firma din ţara importatoare, la preţul negociat cu aceasta. Profitul este localizat astfel în paradisul fiscal, fiind impozitat cu moderaţie. Mecanismul transferurilor de beneficii prin intermediul preţurilor artificiale poate fi utilizat nu numai pentru localizări în paradisuri fiscale, ci şi pentru transferuri către întreprinderi cu pierderi fiscale considerabile. Dacă acestea fac parte din grup, economia de impozit este evidentă: cel care vinde facturează din nou la preţuri mici firmei cu pierderi şi aceasta,

---

37. Lamorlette, T., Rassat, P., *op. cit.*, p. 133.
38. Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr. 24/1998 privind regimul zonelor defavorizate, aprobată prin Legea nr. 20/15.01.199.
39. Se apreciază, de exemplu, că 2/3 din activitatea de comerţ exterior din Canada se derulează între componente ale unor grupuri multinaţionale şi că preţurile folosite în aceste tranzacţii sînt determinate la nivelul grupurilor respective, aşa încît deciziile în materie de fixare a preţurilor de transfer pot avea incidenţe importante asupra veniturilor fiscale ale unor ţări (vezi Turner, R., „Prix de transfert et an 2000", în *CAmagazine*, août 1998, p. 30, informaţie disponibilă la adresa www.icca.ca).
40. Se foloseşte expresia de *infern fiscal*, evident ca antonim al termenului de paradis fiscal.

Scanned with OKEN Scanner

la rîndul ei, refacturează la preţuri normale, profitul realizat nefăcînd altceva decît să compenseze deficitul fiscal reportat din anii precedenţi. Raţionamentul se poate aplica şi în cazul în care se doreşte reportarea înapoi (*carry-back*) a pierderii fiscale care nu se admite, de regulă, decît atunci cînd există şanse ca într-un viitor apropiat firma să realizeze profituri, chiar dacă sînt din tranzacţii intra-grup.

Exemplul 8.4.3.1.

O întreprindere situată în România are relaţii de afaceri cu altă firmă din Occident, dintr-o ţară normală din punct de vedere fiscal. Ne putem imagina că, la livrarea directă a unui lot de bunuri, preţul de vînzare facturat de firma din România este de 100.000 USD, la un cost total de 80.000 USD. Profitul brut este de 20.000 USD, iar impozitul pe profit de 38% × 20.000 USD = 7.600 USD, astfel încît rezultatul net rămîne de 20.000 - 7.600= = 12.400 USD.

Dacă în tranzacţie intervine, ca intermediar, o filială off-shore creată de firma românească în Cipru, atunci livrarea către aceasta se poate factura, de exemplu, la 82.000 USD. Din Cipru, se facturează mai departe destinatarului final, la preţul de 100.000 USD. Presupunem că apar cheltuieli suplimentare cauzate de refacturare de 500 USD.

Situaţia rezultatelor şi a impozitului pe profit se prezintă astfel:

Pentru firma din România

Cont de profit şi pierdere

Cost 80.000	Venit 82.000
Rezultat 2.000	

Pentru filiala din Cipru

Cont de profit şi pierdere

Cost 82.000	Venit 100.000
Alte cheltuieli 500	
Rezultat 17.500	

Profit brut realizat la nivelul grupului este, în acest caz, de 2.000 + 17.500 = 19.500 USD, mai mic decît în cazul precedent tocmai cu nivelul cheltuielilor suportate suplimentar datorită intervenţiei filialei din Cipru.

Impozit pe profit 38% × 2.000 = 760 USD

Impozit pe profit 4,25% × 17.500 = = 743,75 USD

Totalul impozit plătit la nivelul grupului ajunge la 760 + 743,75 = 1.503,75 USD, astfel încît rezultatul net consolidat este de 19.500- 1.503,75 = 17.996,25 USD, cu 5.596,25 USD mai mare decît rezultatul net înregistrat în cazul vînzării directe. Această sumă reprezintă cîştigul net obţinut de grup ca urmare a optimizării fiscale a circuitului bunurilor vîndute. Pentru valori mai mari, de milioane, zeci de milioane sau sute de milioane de dolari, cîştigul devine din ce în ce mai substanţial. În exemplul nostru, am optat pentru o singură verigă intermediară, însă dacă interesele grupului o cer, tranzacţia se poate face în aşa fel încît să se piardă urma mărfurilor şi chiar a banilor, la încasarea facturilor. Se ajunge şi la situaţii în care grupurile încredinţează unor filiale localizate în paradisuri fiscale comercializarea produselor filialelor cu activitate de producţie[41].

Administraţiile fiscale nu pot rămîne fără replică la aceste montaje fiscalo-comerciale. De cele mai multe ori, atunci cînd preţurile de vînzare declarate de o firmă par exagerat

41. Leservoisier, L., *op. cit.*, p. 72.

Scanned with OKEN Scanner

de mici şi apare evidentă intenţia de localizare a profitului într-un paradis fiscal (atunci cînd beneficiarul înscris pe factură este înregistrat într-un astfel de stat şi în plus se poate demonstra legătura de participaţie cu furnizorul), fiscul îşi propune să recalculeze baza de impozitare pe baza unui preţ mai apropiat de realitate. Mecanisme de acest tip au fost introduse cu mai mult timp în urmă de ţările dezvoltate. În România, OG 70/1994 privind impozitul pe profit republicată prevede, la art. 22, că „în cazul tranzacţiilor dintre contribuabili sau dintre aceştia şi o persoană fizică sau o entitate fără personalitate juridică care participă sub orice formă la conducerea, controlul sau capitalul altui contribuabil sau altei entităţi fără personalitate juridică, valoarea care trebuie recunoscută de autoritatea fiscală este valoarea de piaţă a tranzacţiilor. La fel se procedează şi atunci cînd contribuabilul sau cealaltă persoană sînt asociaţi respectiv acţionari şi nu exercită controlul". Această normă a fost elaborată mai ales pentru a descuraja tranzacţiile între întreprinderi şi acţionarii sau asociaţii acestora, derulate la preţuri nereale. Putem aprecia că regula de mai sus se poate aplica şi în cazul tranzacţiilor din cadrul grupului la preţuri de transfer artificiale dar numai pe relaţia filială-dominantă sau invers, şi nu pe relaţiile între filiale, deoarece între acestea pot să nu existe legături de participaţie din care să rezulte explicit faptul că fac parte din acelaşi grup.

Poziţiile administraţiilor fiscale din ţările dezvoltate sînt mai nuanţate şi ele au posibilităţi mai mari de intervenţie. În multe cazuri, fiscul va pleca de la ideea că solidaritatea economică existentă între societăţile aceluiaşi grup are limite[42].

În orice caz, stabilirea valorii de piaţă a tranzacţiei de către fisc nu poate fi decît subiectivă. Este motivul pentru care fiscaliştii au recurs la mai multe metode pentru stabilirea preţului „normal"[43]. **Prima metodă**, recomandată de OCDE (Organizaţia pentru Dezvoltare şi Cooperare Economică), face referinţă la preţurile folosite în tranzacţiile obişnuite de pe piaţa bunurilor respective, tranzacţii între întreprinderi independente nu numai din punct de vedere formal. Este o metodă greu de aplicat, deoarece presupune existenţa unor tranzacţii comparabile, a unor produse de aceeaşi natură, a unor condiţii de vînzare identice etc. O **a doua metodă** face referinţă la preţul de vînzare către un terţ independent: preţul real pentru un bun cumpărat de la o altă componentă a grupului este stabilit pe baza preţului de vînzare către o firmă independentă (din afara grupului) din care se scad o cotă normală de adaos aplicat de vînzător, costul eventual al finanţării stocului, avîndu-se în vedere şi riscul pe care şi-l asumă acesta. **A treia metodă**, utilă mai ales în cazul produselor finite, este cea bazată pe costul complet: valoarea de piaţă se stabileşte plecînd de la acest cost complet (determinat de contabilitatea de gestiune), la care se adaugă o cotă normală de profit.

În oricare dintre metode, pentru a evita arbitrariul, fiscul este obligat să posede numeroase informaţii, adică, pe de o parte, să cunoască bine mediul în care se desfăşoară tranzacţiile şi, pe de altă parte, să facă dovada existenţei unei legături de interese între unităţile controlate. În acelaşi timp, trebuie să mai demonstreze şi caracterul artificial al preţurilor folosite, lucru nu tocmai uşor atunci cînd diferenţele nu sînt foarte evidente. Se poate invoca şi aici teoria actului anormal de gestiune (vezi şi par. 2.1.). Oricum, conform unui sondaj efectuat de Ernst&Young[44], problema preţurilor de transfer în cadrul grupurilor rămîne principala problemă cu caracter fiscal cu care se confruntă multinaţionalele.

---

42. Cozian, M., *op. cit*, p. 382.
43. Lamorlette, T., Rassat, P., *op. cit*, pp. 31-33.
44. Turner, R., *op. cit.*, 30.

Scanned with OKEN Scanner

Nu întotdeauna transferurile la preţuri artificiale dintre întreprinderile aparţinînd aceluiaşi grup sînt justificate de considerente fiscale; mai pot interveni şi imperative comerciale (de exemplu, eliminarea unor stocuri cu rotaţie lentă) sau strategice (sprijinirea unor filiale în dificultate sau, dimpotrivă, sacrificarea unei filiale pentru salvarea altora sau a grupului în ansamblul său).

Pentru a determina caracterul anormal al unei operaţiuni, aşa cum am văzut, fiscul ar trebui să demonstreze şi existenţa unor interese comune între părţile din contract. Aceste legături pot fi cu uşurinţă puse în evidenţă în cadrul grupului, mai ales între societatea dominantă şi filialele sale, prin cercetarea anexei la conturile consolidate sau la conturile individuale. De regulă, există obligaţia prezentării, în acest document, a listei filialelor, a sub-filialelor şi a celorlalte societăţi în care există interese financiare. De asemenea, se va prezenta şi lista principalilor acţionari sau asociaţi.

În acelaşi timp, sistemul de grup financiar este caracterizat şi de circulaţia profiturilor de la filiale şi sub-filiale spre societatea-mamă. Astfel, chiar dacă impozitarea s-a făcut în cote mici la o filială sau la alta, o parte din profit poate fi supusă impozitului la societatea-mamă, dacă este situată într-o ţară cu impozite mari, ceea ce poate anula sau diminua considerabil cîştigul fiscal al grupului. Pentru a evita această situaţie neplăcută, se poate fie să se localizeze dominanta într-un paradis fiscal, fie să se înfiinţeze societăţi în aceste teritorii cu acţionari persoane fizice. În această ultimă variantă, legăturile de participaţie sînt imposibil de dovedit, iar dividendele sînt încasate de către persoanele fizice, fără cheltuieli fiscale suplimentare. În plus, pentru a evita restricţiile impuse de Banca Naţională a României[45], se poate înfiinţa o companie off-shore într-o ţară, cu un capital dat şi, de aici, să se înfiinţeze o altă companie, eventual în altă ţară. De asemenea, se pot folosi nume împrumutate sau se poate face apel la persoane rezidente în alte state.

Tranzacţiile intra-grup se pot referi atît la bunuri, cît şi la servicii sau tehnologii ori mărci comerciale. Pentru acestea din urmă, controlul fiscului este îngreunat mai ales din cauza naturii lor necorporale. Remunerarea unui astfel de transfer îmbracă forma unor redevenţe care să acopere costurile cu obţinerea unui astfel de element (licenţă de exploatare, procedeu de fabricaţie), sau chiar asistenţă directă în domeniile tehnic, ştiinţific sau comercial[46].

Obţinerea licenţelor şi a celorlalte elemente asemănătoare impune efectuarea unor cheltuieli importante, mai ales de cercetare-dezvoltare. În schimb, exploatarea lor poate aduce redevenţe care, în mod normal, trebuie să acopere costurile. Dacă un grup are un departament de cercetare bine pus la punct, atunci acesta poate obţine brevete pe care să le cedeze, la un preţ mic (eventual apropiat de cost), unei filiale din acelaşi grup situate într-un paradis fiscal şi care, la rîndul ei, să exploateze brevetele respective, încasînd redevenţe la preţul pieţei de la celelalte componente ale grupului sau de la terţi externi acestuia. Şi aici se localizează în mod optim profitul. Administraţia fiscală va interveni din nou, însă valoarea de piaţă a unei redevenţe este mult mai greu de stabilit decît valoarea de piaţă a unui bun corporal. Scenariile privind transferul de licenţe, brevete şi tehnologii pot lua în considerare localizări diverse sau mecanisme diverse de funcţionare. O astfel de schemă[47] poate propune ca angajaţii unui departament de cercetare-dezvoltare

45. Operaţiunile vamale de capital pot fi efectuate doar cu autorizaţia prealabilă a BNR, conform Regulamentului nr. 3/1997 publicat în *Monitorul oficial* nr. 395/31.12.1997.
46. Lamorlette, T., Rassat, P., *op. cit*, p. 34.
47. *Idem*, p. 36.

Scanned with OKEN Scanner

situat într-o ţară normală din punct de vedere fiscal să fie delocalizaţi prin mutarea laboratoarelor într-un paradis fiscal odată cu înfiinţarea unei societăţi off-shore. În ciuda costurilor salariale suplimentare, pe ansamblul grupului se poate realiza o economie substanţială de impozit, inclusiv de contribuţii sociale.

c) Avansuri şi împrumuturi intra-grup

Atunci cînd una din componentele grupului are dificultăţi de trezorerie, o alta poate să-i ofere sprijin financiar acordîndu-i un împrumut sau, dacă acestea nu sînt permise ori nu sînt interesante din punct de vedere fiscal, sumele respective pot fi oferite cu titlu de avans, eventual pe baza unui contract comercial care să justifice operaţiunea. Odată cu derularea unor astfel de operaţiuni, se creează tot atîtea posibilităţi de transferuri directe sau indirecte de profituri între componentele grupului, prin remunerarea împrumuturilor sau avansurilor la niveluri optime sau chiar prin lipsa remunerării. Fiscul poate aplica şi aici regulile specifice preţurilor de transfer, dobînda fiind şi ea un preţ. Avantajele fiscale realizate de grup sînt şi mai evidente atunci cînd intervin şi băncile captive ale grupurilor.

Exemplu

Un grup este format din trei societăţi (A, B şi C) situate în trei ţări diferite în care impozitul pe profit este de 38%, 4,25% şi, respectiv, 33%. Societatea dominată este C. Dacă grupul doreşte să facă o investiţie masivă (de 1.000.000 USD), sub formă de împrumut acordat lui A, atunci creditul poate veni direct de la C la A, cu o dobîndă de 10% pe an. Cîştigul anual (făcînd abstracţie de eventualele cheltuieli legate de operaţiune) al societăţii C este de 10% × 1.000.000 = 100.000 USD, pentru care ar plăti un impozit de 33% × 100.000 = 33.000 USD.

Banii mai pot ajunge de la C la A şi altfel: C împrumută pe B cu 1.000.000 USD, cu o dobîndă de 1% şi B împrumută, la rîndul lui, pe A cu aceeaşi sumă, cu o dobîndă de 10%. Situaţia cheltuielilor şi veniturilor legate strict de operaţiunea de finanţare se prezintă astfel:

- la A: cheltuieli de 10% × 1.000.000 = 100.000 USD;
- la B: cheltuieli cu dobînda de 1% × 1.000.000 = 10.000 USD, venituri din dobînzi 10% × 1.000.000 = 100.000 USD, rezultat 90.000 USD şi impozit pe profit 4,25% × 90.000 = 3.825 USD;
- la C: venituri din dobînzi: 1% × 1.000.000 = 10.000 USD, cu un impozit de 33% × 10.000 = 3.300 USD.

Impozitul la nivelul grupului va fi de 3.825 + 3.300 = 7.155 USD. Economia este, din nou, evidentă.

Practica avansurilor între întreprinderile din România este destul de frecventă şi s-a răspîndit atît datorită gradului mai ridicat de siguranţă pe care îl oferă în decontările dintre unităţi, cît şi din cauza faptului că nu se admite creditarea directă dintre acestea. Eventuala remunerare a acestor avansuri ar trebui să se facă prin plata de dobînzi, ca la orice credit însă, pentru a ascunde măcar formal natura operaţiunii, se poate apela la vărsarea de sume sub formă de penalităţi pentru nerespectarea contractului comercial care a stat la baza derulării operaţiunii. Banii circulă, remunerarea este realizată, adică s-au înregistrat venitul (chiar dacă excepţional) la cel care a acordat avansul şi cheltuiala (tot excepţională) la cel care a beneficiat de suma respectivă, statul îşi ia partea, sub formă de

Scanned with OKEN Scanner

impozit pe profitul celui care a realizat venitul şi acceptă deductibilitatea cheltuielii cu penalităţile înregistrate de celălalt, dacă este persoană juridică română (penalităţile sînt deductibile deoarece nu sînt plătite unei autorităţi române sau străine, ci unei persoane juridice oarecare).

Probleme de natură fiscală pot apărea atunci cînd unitatea care acordă avansul nu percepe nici un fel de remuneraţie. Administraţia fiscală ar putea considera că firma respectivă realizează un act anormal de gestiune, renunţînd la veniturile pe care le-ar fi putut realiza din utilizarea în interes propriu a sumelor respective. Acest raţionament poate fi valabil mai ales în cadrul grupurilor de întreprinderi, cînd avansurile sînt acordate unei filiale care nu obţine profituri sau unei filiale localizate din nou într-un paradis fiscal. Aceasta din urmă foloseşte banii, obţine eventual rezultate favorabile, fără ca grupul să plătească impozit pe profit. Este clar că fiscul va încerca să stabilească natura adevărată a operaţiunii şi dacă va constata că motivul derulării ei este preponderent fiscal, atunci va recalcula baza impozabilă a firmei care a acordat avansul – este vorba despre fiscul din ţările dezvoltate, în care acest tip de montaje este destul de răspîndit.

O variantă mai sofisticată a creditelor între componentele grupului o reprezintă subcapitalizarea unei filiale[48]. O societate care devine mamă creează, într-o ţară cu fiscalitate ridicată, o filială căreia îi pune la dispoziţie un aport în bani mult inferior celui necesar pentru desfăşurarea normală a activităţii. Diferenţa de bani se varsă filialei sub formă de împrumuturi, remunerate prin dobînzi. Împrumutul poate fi oferit direct de dominantă sau prin intermediul unei alte filiale, localizate optim. Se poate juca cu nivelul dobînzii astfel încît să se realizeze transferuri de profituri de la filiala astfel finanţată către dominantă sau către cealaltă filială. Acest montaj este aplicabil mai ales atunci cînd remunerarea capitalurilor prin dobînzi este mai favorabilă decît remunerarea lor prin dividende. În realizarea unui astfel de montaj se are în vedere şi faptul că dobînda este o cheltuială deductibilă din punct de vedere fiscal, în timp ce dividendul se plăteşte din profitul net, adică din profitul care a suportat deja impozitul pe profit, urmînd a suporta chiar şi impozitul pe dividende.

d) Abandonul de creanţe

În cadrul grupului, în urma relaţiilor financiare sau comerciale dintre componente, apar creanţe şi datorii reciproce. Atunci cînd una dintre filiale se află într-o situaţie dificilă, celelalte componente ale grupului pot consimţi să anuleze o parte din creanţele pe care le au faţă de filiala respectivă, în interesul general al grupului. Din punct de vedere strict contabil, operaţiunea nu ar trebui să aibă nici o influenţă asupra averii globale a grupului şi nici asupra rezultatului consolidat: creanţele şi datoriile reciproce se elimină oricum în consolidare. Aceasta este situaţia ideală, care nu ia în considerare variabila fiscală. Dacă avem în vedere şi implicaţiile de această natură, observăm că operaţiunea poate să nu mai fie atît de inocentă şi de neutră pe cît pare la prima vedere. Societatea care renunţă la creanţă va înregistra o cheltuială care-i va diminua rezultatul (inclusiv cel fiscal, dacă este deductibilă), iar partea care profită de această renunţare va consemna un venit. Dacă unitatea beneficiară are pierderi (situaţia cea mai probabilă pentru acest tip de operaţiuni), atunci impozitul pe profit, la nivelul grupului, va fi mai mic. În plus, atunci cînd filiala beneficiară este localizată într-un paradis fiscal, chiar dacă nu are pierdere, impozitul va fi, de asemenea, mai mic.Avînd în vedere că, de regulă, abandonul de creanţe este

48. *Idem*, p. 41.

Scanned with OKEN Scanner

justificat de situaţia financiară delicată a firmei în favoarea căreia are loc operaţiunea, se poate aprecia că justificarea acestui comportament este dată de interesul grupului de a transfera deficitul fiscal al unei filiale către altă filială sau către societatea-mamă[49], în virtutea unei anumite solidarităţi între componentele ansamblului. În fapt, abandonul de creanţe este doar o posibilitate de a ajuta o filială aflată în dificultate, iar faptul că are consecinţe fiscale favorabile pentru grup o face cu atît mai atractivă.

Bineînţeles că fiscul, care înţelege – în egoismul său – să participe doar la împărţirea profiturilor, şi nu la suportarea consecinţelor unor pierderi, va contesta caracterul normal al abandonurilor de creanţe şi va încerca să limiteze deductibilitatea cheltuielilor consemnate cu această ocazie. În acest context, grupul are interes ca unitatea care abandonează creanţa să fie situată într-o ţară în care operaţiunea să aibă şanse să fie acceptată de către fisc ; ţara respectivă poate să nu fie neapărat un paradis fiscal.

49. Cozian, M., *op. cit*, p. 426.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 9

ASPECTE CONTABILE ŞI FISCALE PRIVIND DIZOLVAREA SOCIETĂŢILOR COMERCIALE

Dizolvarea unei societăţi poate să intervină în situaţii precum: expirarea duratei societăţii; imposibilitatea realizării obiectului de activitate sau realizarea acestuia; declararea nulităţii societăţii; hotărîrea adunării generale; hotărîrea tribunalului, la cererea oricărui asociat, pentru motive temeinice, precum neînţelegerile grave dintre asociaţi; falimentul societăţii; alte cauze prevăzute de lege sau de actul constitutiv al societăţii. Pentru societăţile pe acţiuni, dizolvarea intervine şi atunci cînd capitalul social se reduce sub minimul legal ori cînd numărul acţionarilor scade sub numărul legal, dacă în termenul prevăzut de lege nu se iau măsuri pentru refacerea mărimii capitalului social sau pentru refacerea numărului minim de acţionari. Pentru societăţile în comandită pe acţiuni şi pentru SRL, dizolvarea intervine şi atunci cînd se pierde jumătate din capitalul social sau acesta coboară sub limita legală (dacă nu se reconstituie în termenul legal). Pentru societăţile în nume colectiv sau cu răspundere limitată, decesul, falimentul, incapacitatea, excluderea, retragerea unui asociat reprezintă motiv de dizolvare, dacă prin aceasta numărul asociaţilor se reduce la unul singur şi cînd nu există clauze de continuare în actul constitutiv şi nici nu se modifică forma societăţii. Dizolvarea poate apărea şi la cererea camerei de comerţ şi industrie teritoriale sau a oricărei alte persoane interesate, dacă societatea nu are organele statutare sau acestea nu se pot întruni, dacă nu a depus bilanţ contabil timp de trei ani consecutivi, dacă şi-a încetat activitatea sau nu are sediu cunoscut ori dacă asociaţii au dispărut sau nu au domiciliu cunoscut. În cazul în care societăţile comerciale la care statul sau o autoritate a administraţiei publice locale deţine cel puţin 50% + 1 din capitalul social, dizolvarea apare atunci cînd suma datoriilor neonorate în termen de 60 de zile de la scadenţă – cu excepţia celor din salarii – depăşeşte 50% din activ[1].

Dizolvarea societăţii are ca efect lichidarea acesteia. Dizolvarea are loc fără lichidare în cazul fuziunii ori divizării totale a societăţii ori în alte cazuri prevăzute expres de lege. Operaţiunile care se efectuează în situaţia dizolvării din alte cauze decît falimentul sînt[2]:

- inventarierea şi evaluarea elementelor patrimoniale ale societăţilor comerciale care se lichidează, în conformitate cu normele specifice;
- întocmirea bilanţului contabil al societăţilor comerciale care se lichidează;

---

1. Cu excepţia situaţiilor prevăzute de lege.
2. Conform Ordinului ministrului finanţelor nr. 1.223/12.06.1998 pentru aprobarea Precizărilor privind reflectarea în contabilitate a principalelor operaţiuni privind fuziunea, dizolvarea şi lichidarea societăţilor comerciale, precum şi retragerea şi/sau excluderea unor asociaţi din cadrul societăţilor comerciale.

- stabilirea de către adunarea generală a acţionarilor sau asociaţilor a operaţiunilor ce urmează a fi efectuate de lichidator în numele societăţii comerciale;
- valorificarea elementelor patrimoniale de activ;
- achitarea datoriilor societăţii către bugetul de stat, terţi, salariaţi etc.;
- stabilirea rezultatului lichidării;
- calculul, reţinerea şi vărsarea la bugetul de stat a impozitului pe profitul obţinut din lichidare, a impozitului pe dividendele obţinute de acţionari sau asociaţi ca urmare a lichidării, precum şi a altor impozite şi taxe;
- întocmirea bilanţului de începere a partajului;
- efectuarea partajului activului net al societăţii comerciale, rămas în urma lichidării, în conformitate cu prevederile actului constitutiv, hotărîrea AGA şi cota de participare la capitalul social.

Lichidatorul este numit de judecătorul-sindic[3] şi atribuţiile sale principale sînt: examinarea activităţii debitorului în funcţie de situaţia de fapt şi întocmirea unui raport amănunţit asupra cauzelor şi împrejurărilor care au dus la încetarea de plăţi, cu menţionarea persoanelor cărora le-ar fi imputabilă, şi supunerea acelui raport judecătorului-sindic; conducerea în tot sau în parte a activităţii debitorului; introducerea de acţiuni pentru anularea actelor frauduloase încheiate de debitor în dauna drepturilor creditorilor, precum şi a unor transferuri cu caracter patrimonial, a unor operaţiuni comerciale încheiate de debitor şi a constituirii de garanţii acordate de acesta, susceptibile de a prejudicia drepturile creditorilor; aplicarea sigiliilor, inventarierea bunurilor şi luarea măsurilor corespunzătoare pentru conservarea lor; menţinerea sau denunţarea unor contracte încheiate de debitor; examinarea creanţelor şi, dacă este cazul, formularea de obiecţiuni la acestea; urmărirea încasării creanţelor din averea debitorului, rezultate din transferul de bunuri sau de sume de bani efectuate de acesta înainte de deschiderea procedurii; primirea plăţilor pe seama debitorului şi consemnarea lor în contul averii acestuia; vînzarea bunurilor din averea debitorului; încheierea de tranzacţii, descărcarea de datorii, descărcarea fidejusorilor, renunţarea la garanţii reale sub condiţia confirmării de către judecătorul-sindic; sesizarea judecătorului-sindic cu orice problemă care ar cere o soluţionare de către acesta; orice alte atribuţii stabilite prin încheiere de către judecătorul-sindic.

Falimentul este una din cauzele cele mai curente ale lichidării. El înseamnă că întreprinderea este în situaţie de încetare de plăţi, constatată de tribunal, care va declanşa începerea procedurii specifice falimentului (sau a alternativei la aceasta: reorganizarea sau aprobarea unuia sau mai multor planuri de redresare a societăţii). În toate situaţiile, este numit judecătorul-sindic şi, dacă este cazul (la propunerea adunării creditorilor sau nu) se numeşte şi lichidatorul, în condiţiile şi în termenele prevăzute de Legea nr. 64/1995, modificată de OUG 58/1997 şi de titlul IV al Legii nr. 99/1999.

Operaţiunile de efectuat în cazul falimentului diferă puţin faţă de dizolvarea fără faliment şi sînt:

- sigilarea bunurilor din averea debitorului, mai puţin: obiectele care urmează a fi vîndute de urgenţă, pentru a evita deteriorarea lor sau pierderea de valoare;

---

3. La societăţile la care statul sau o autoritate a administraţiei publice locale deţine cel puţin 50% + 1 din capitalul social, lichidatorul este numit de către instituţia publică implicată, pe bază de licitaţie.

Scanned with OKEN Scanner

registrele de contabilitate; cambiile şi alte titluri de valoare scadente sau care urmează a fi scadente în scurt timp şi care vor fi luate de judecătorul-sindic spre a obţine numerar sau pentru a efectua activităţile de conservare cerute; numerarul care va fi depus la bancă de către lichidator, în contul averii debitorului;
- inventarierea şi evaluarea bunurilor din patrimoniul societăţii comerciale;
- întocmirea bilanţului de începere a lichidării;
- vînzarea bunurilor perisabile sau supuse deprecierii iminente;
- stabilirea masei pasive, adică întocmirea listei creditorilor;
- vînzarea bunurilor importante din averea debitorului cît mai avantajos şi cît mai repede, cu acordul adunării creditorilor;
- depunerea la bancă, în contul averii debitorului, a sumelor realizate din vînzarea bunurilor;
- distribuirea sumelor realizate în urma lichidării, potrivit planului de distribuire între creditori, în ordinea prevăzută de lege;
- întocmirea şi aprobarea raportului final;
- întocmirea bilanţului final de lichidare, după care se trece, dacă mai este cazul, la distribuirea între asociaţi şi acţionari a activului net rămas, cu înregistrarea obligaţiilor fiscale corespunzătoare.

În cazul societăţilor comerciale la care statul sau o autoritate a administraţiei publice locale deţine cel puţin 50% + 1 din capitalul social, dizolvarea voluntară sau lichidarea se supun normelor particulare prevăzute în OUG nr. 88/1997 privind privatizarea societăţilor comerciale, modificată şi completată prin titlul I al Legii nr. 99/1999. Aceste aspecte particulare privesc mai degrabă partea de management al lichidării, consemnările în contabilitate fiind asemănătoare cu cele de la lichidarea obişnuită. Se remarcă totuşi rolul cenzorilor acestor societăţi în procesul de lichidare, ei avînd obligaţia de a întocmi o serie de rapoarte cu privire la datoriile restante ori cu privire la ansamblul operaţiunilor lichidării.

9.1. Aspecte contabile specifice inventarierii şi evaluării efectuate cu ocazia lichidării

După hotărîrea dizolvării, respectiv după sigilarea averii debitorului (în cazul dizolvării prin faliment), este obligatorie efectuarea inventarierii, în conformitate cu normele legale în domeniu[4]. În cazul falimentului, dacă averea debitorului poate fi inventariată complet într-o singură zi, judecătorul-sindic sau lichidatorul, prin delegare, va putea proceda imediat la inventariere, fără a aplica sigiliile. În toate celelalte cazuri, el va proceda la inventariere în cel mai scurt timp posibil. Debitorul trebuie să fie de faţă şi să asiste la inventar, dacă judecătorul-sindic o cere.

Inventarul trebuie să descrie toate bunurile debitorului, chiar şi pe cele nesupuse sub sigiliu şi să indice valoarea lor aproximativă la data inventarului. Se ridică aici problema evaluării cu ocazia dizolvării. Este clar că în această evaluare va trebui să se ţină seama

4. Este vorba îndeosebi despre Legea contabilităţii nr. 82/1991, de regulamentul de aplicare a acesteia aprobat prin Hotărîrea Guvernului nr.704/1993 şi de normele privind organizarea şi efectuarea inventarierii patrimoniului aprobate prin Omf nr. 2.388/1995.

Scanned with OKEN Scanner

de faptul că principiul continuităţii activităţii nu mai poate fi invocat, aşa încît valoarea de inventar stabilită nu va mai fi o valoare de utilitate în sensul dat de norma contabilă, ci mai degrabă o valoare de lichidare[5], stabilită în funcţie de preţul pe care l-ar putea obţine întreprinderea pentru bunurile respective, diminuat eventual cu cheltuielile pentru valorificarea lor. Astfel, s-ar putea ca valoarea de inventar a elementelor de activ (valoarea de lichidare) să fie mai mică decît valoarea de intrare, caz în care, conform normelor româneşti privind inventarierea, se vor consemna provizioane pentru depreciere. Aceste provizioane pot fi mai mari decît cele consemnate în situaţia în care întreprinderea şi-ar continua activitatea. De asemenea, pot apărea şi datorii suplimentare legate de penalităţi eventuale din contractele pe care întreprinderea nu le mai poate onora sau de indemnizaţii de plătit diferitelor persoane care intră în relaţii cu întreprinderea (cum ar fi salariaţii). Conform principiului prudenţei, dacă apar diferenţe favorabile între valoarea de inventar şi valoarea de intrare, aceste diferenţe nu se înregistrează în contabilitate, elementele respective urmînd să apară în bilanţ la valoarea contabilă.

Tot cu ocazia inventarierii efectuate la lichidare se va constata că unele elemente înregistrate în activ au o valoare de inventar nulă tocmai datorită încetării activităţii, ele neputînd fi transformate în bani. Este vorba despre unele imobilizări necorporale: cheltuieli de constituire, cheltuieli de cercetare-dezvoltare, chiar unele licenţe, brevete sau programe informatice a căror apariţie în bilanţ nu se datorează faptului că ar fi bunuri concrete folosite pe perioade mai lungi de timp, ci este o consecinţă a principiului independenţei exerciţiilor, adică ele sînt în fapt cheltuieli care se repartizează pe mai multe exerciţii. Lipsa de continuitate nu ne mai permite să le repartizăm pe exerciţiile următoare, pentru că acestea nu mai există, şi sîntem nevoiţi să le suportăm pe cheltuielile cu amortizările excepţionale sau cu provizioanele pentru depreciere (nedeductibile fiscal, conform punctului 37 din Omf nr. 2.388/1995). Este şi cazul cheltuielilor înregistrate în avans, în măsura în care nu se mai pot recupera sumele deja plătite (altfel, ele devin o creanţă faţă de furnizor), precum şi al veniturilor înregistrate în avans care fie devin datorie (dacă sumele corespunzătoare lor au fost deja încasate şi trebuie restituite), fie se anulează (prin diminuarea, în acelaşi timp a creanţei), ori se trec la veniturile perioadei, dacă sumele corespunzătoare lor au fost încasate. Se mai întîlneşte o astfel de situaţie în cazul primelor privind rambursarea obligaţiunilor, care nu mai pot fi repartizate în viitor şi vor diminua valoarea de rambursare a obligaţiunilor la care se referă ori trebuie suportate integral din rezultatul lichidării, pe măsură ce se rambursează şi sumele reprezentînd valoarea de rambursare a obligaţiunilor emise şi corespunzător clauzelor contractului de emisiune.

Înregistrarea în contabilitate a rezultatelor inventarierii, constatate conform listelor de inventariere, registrului de inventar şi procesului-verbal privind rezultatele inventarierii se va face conform normelor de funcţionare a conturilor contabile, la propunerea responsabilului cu inventarierea, care este lichidatorul sau judecătorul-sindic.

5. Sau o valoare realizabilă netă, după cum este numită în normele contabile internaţionale.

Scanned with OKEN Scanner

9.2. Întocmirea bilanţului de începere a lichidării

După inventariere, consemnarea în contabilitate a rezultatelor acesteia, închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli care au fost puse în funcţiune şi întocmirea balanţei de verificare, se întocmeşte bilanţul de începere a lichidării, pe formularul cod 10 prevăzut în normele metodologice privind întocmirea, verificarea şi centralizarea bilanţurilor contabile ale agenţilor economici, pe anul anterior celui în care are loc lichidarea. Este vorba numai de bilanţ, neîntocmindu-se cont de profit şi pierdere sau anexe. Evaluarea elementelor patrimoniale în bilanţ se va face, conform regulii generale, la valoarea de intrare pusă de acord cu rezultatele inventarierii, adică se va pleca de la soldurile conturilor de gestionare a mijloacelor şi resurselor din care se vor scădea sau la care se vor aduna valorile din conturile rectificative (amortizări, provizioane, alte rectificări) sau de diferenţe de preţ. Deoarece în lege se precizează că la inventariere trebuie să se indice valoarea aproximativă la acea dată şi avînd în vedere normele privind aceste operaţiuni (pct. 38 din Omf 2.388/1995), este clar că şi creanţele şi datoriile exprimate în devize vor apărea la cursul de schimb de la data inventarierii, ceea ce va permite punerea în evidenţă a diferenţelor de conversie şi a eventualelor provizioane pentru pierderi din diferenţe de curs valutar. Diferenţele de conversie urmează să fie anulate imediat după întocmirea bilanţului, în vederea continuării procedurii.

După întocmirea bilanţului de începere a lichidării, se poate prezenta situaţia determinării activului net al întreprinderii (sau patrimoniului net). Acesta se calculează pentru a vedea care este nivelul „averii curate" a întreprinderii care se lichidează, adică a ceea ce va rămîne după plata obligaţiilor care apar în bilanţul de începere a lichidării. Ideea întocmirii unui astfel de document este bună, însă în condiţiile din România actuală, informaţia cuprinsă în acesta (ca de altfel şi informaţia din bilanţ) nu este semnificativă decît într-o foarte mică măsură, deoarece efectele inflaţiei fac ca valorile de intrare cu care apar cele mai multe elemente în bilanţ să fie mici (uneori mult mai mici) decît valoarea de inventar şi principiul prudenţei nu ne lasă să consemnăm diferenţa, deoarece aceasta este favorabilă. Raţionamentul este valabil îndeosebi pentru imobilizări, dar şi pentru titlurile de plasament sau pentru unele stocuri. În aceste condiţii, bilanţul contabil şi situaţia activului net întocmită pe baza datelor din contabilitate nu pot oferi lichidatorului o estimare pertinentă în legătură cu averea întreprinderii supuse lichidării. Pentru această informaţie, lichidatorul şi celelalte persoane interesate vor putea face apel direct la listele de inventariere sau la alte documente întocmite la inventariere şi din care rezultă valorile aproximative (aşa cum sînt ele cerute de Legea 64/1995), estimate cu prudenţă, ale elementelor de activ şi de pasiv. Dacă persoanele însărcinate cu inventarierea nu pot stabili aceste valori, atunci se va putea apela la experţi evaluatori. Se poate întocmi astfel o situaţie a activului net corectat care, în măsura în care este certificată de experţi, poate să aproximeze mai bine averea reală a firmei supuse procedurii de lichidare sau de reorgánizare.

Scanned with OKEN Scanner

9.3. Stabilirea masei pasive

Dacă informaţiile puse de debitor la dispoziţia judecătorului-sindic nu cuprind o listă corespunzătoare a numelor şi adreselor tuturor creditorilor săi, acesta poate folosi, pe cheltuiala debitorului, un expert contabil care, folosind bilanţul, registrele contabile şi orice alte documente ale debitorului, va întocmi lista creditorilor. Toate aceste creanţe ale creditorilor vor fi supuse verificării şi, în orice caz, ele trebuie să fie prezentate, împreună cu o cerere, pentru a fi consemnate într-un registru care se ţine la grefa tribunalului. După expirarea termenului pentru înregistrarea creanţelor, judecătorul-sindic le va examina pentru a stabili legitimitatea, valoarea exactă şi prioritatea fiecărei creanţe. Nu se supun verificării creanţele izvorîte din impozite, taxe, amenzi datorate bugetului de stat sau celui local şi care sînt supuse regulilor specifice. Începînd cu data înregistrării cererii creditorului, nici o dobîndă sau cheltuială nu se va putea adăuga creanţelor negarantate.

Ca rezultat al verificărilor făcute, judecătorul-sindic va întocmi şi va înregistra la tribunal un tabel preliminar al tuturor obligaţiilor debitorului, arătînd care sînt chirografare, garantate, sub condiţie sau cu prioritate.

9.4. Mecanismele contabile specifice efectuării lichidării şi distribuirii sumelor rezultate în urma acesteia

În vederea obţinerii de sume necesare plăţii datoriilor consemnate în masa pasivă, lichidatorul va proceda la valorificarea[6] elementelor din activul acesteia integral sau atît cît este necesar pentru a efectua plăţile obligatorii[7]. În acelaşi timp, lichidatorul va putea introduce la tribunal acţiuni pentru anularea constituirilor sau transferurilor de drepturi patrimoniale către terţi şi pentru restituirea de către aceştia a bunurilor transmise şi a valorii altor prestaţii efectuate[8], realizate de debitor prin următoarele acte[9]:

- acte de transfer cu titlu gratuit efectuate în cei trei ani anteriori deschiderii procedurii (cu excepţia sponsorizărilor în scop umanitar);
- operaţiuni comerciale în care prestaţia debitorului o depăşeşte în mod vădit pe cea primită, efectuate în cei trei ani anteriori deschiderii procedurii;

---

6. La societăţile la care statul sau o autoritate a administraţiei publice locale deţine cel puţin 50% + 1 din capitalul social, vînzarea bunurilor se face pe bază de licitaţie cu strigare.
7. Creditorii, cu excepţia acţionarilor, pot depune creanţa drept preţ, în condiţiile Legii 99/1999.
8. Recuperarea se poate face şi de la subdobînditor, dacă acesta nu a plătit valoarea corespunzătoare bunului şi dacă ştia că transferul iniţial era susceptibil de a fi anulat.
9. Nu se poate cere totuşi anularea unui transfer cu caracter patrimonial, făcut de debitor în cursul desfăşurării normale a activităţii sale.

Scanned with OKEN Scanner

- acte încheiate, efectuate în cei trei ani anteriori deschiderii procedurii, cu intenţia tuturor părţilor implicate în acestea de a sustrage bunuri de la urmărirea de către creditori sau de a le leza în orice fel drepturile;
- acte de transfer către un creditor pentru stingerea unei datorii anterioare sau în folosul acestuia efectuate în cele 120 zile anterioare deschiderii procedurii, dacă suma pe care creditorul respectiv ar putea să o obţină în caz de faliment al debitorului este mai mică decît valoarea actului de transfer;
- constituirea sau perfectarea unei garanţii reale pentru o creanţă care era chirografară, în cele 120 zile anterioare deschiderii procedurii;
- operaţiuni comerciale încheiate în anul anterior procedurii cu persoane aflate în raporturi juridice cu debitorul, dacă sînt în paguba intereselor creditorilor. Prin persoane aflate în raporturi juridice cu debitorul se înţeleg: asociat sau acţionar care deţine cel puţin 20% din societate, administrator, director, cenzor şi orice persoană fizică sau juridică care are o poziţie dominantă asupra debitorului sau activităţii sale.

În cazul falimentului, lichidatorul va lucra sub controlul judecătorului-sindic. Pentru valorificarea bunurilor din averea debitorului[10], acestea pot fi vîndute individual sau în bloc, ca un ansamblu în stare de funcţionare. Atunci cînd vînzarea în bloc este necesară, în cazul falimentului, judecătorul-sindic va propune o comisie formată din trei experţi care vor întocmi un raport în care vor fi indicate, descrise şi evaluate bunurile ce urmează a fi vîndute împreună, prezentîndu-se şi sarcinile cu care sînt grevate, precum şi modalităţile de vînzare. Acest raport se supune aprobării adunării creditorilor.

Din punctul de vedere al înregistrării în contabilitate, cu ocazia valorificării activelor întreprinderii lichidate se vor întocmi articolele contabile obişnuite[11] şi se vor prezenta într-un registru jurnal specific pentru lichidare:

- **anularea elementelor de active imobilizate devenite fără valoare** (cum ar fi cheltuielile de constituire) se face ca o descărcare de gestiune la imobilizări neamortizate integral; cu aceeaşi ocazie, se anulează şi provizioanele pentru depreciere existente în legătură cu aceste elemente (provizioane care s-ar putea să fi fost constituite în urma inventarierii care a precedat întocmirea bilanţului de începere a lichidării);
- **vînzarea elementelor de activ imobilizat[12] care au valoare de schimb**, prin consemnarea creanţei, a venitului excepţional şi, dacă este cazul, a taxei colectate aferente operaţiunii; cu aceeaşi ocazie se înregistrează şi eventualele cheltuieli cu scoaterea din funcţiune (îndeosebi la mijloacele fixe). Pentru a respecta normele cu privire la scoaterea din funcţiune a activelor imobilizate amortizabile, trebuie

10. Valorificarea începe imediat după afişarea tabelului cuprinzînd obligaţiile.
11. Lichidarea fiind o situaţie excepţională, se pot accepta şi soluţii contabile mai puţin curente, cum, de altfel, se şi propun în lucrări de specialitate mai mult sau mai puţin originale: Feleagă, N. şi colab., *Contabilitate aprofundată*, Ed. Economică, Bucureşti, 1996, Ristea, M. şi colab., *Contabilitatea societăţilor comerciale*, vol. II, CECCAR, Bucureşti, 1996, Nişulescu, I., *Reorganizarea şi lichidarea societăţilor comerciale*, Ed. Infomedica, Bucureşti, 1997.
12. Imobilele vor putea fi vîndute direct, în urma propunerii lichidatorului, aprobată de judecătorul-sindic, după ce s-a identificat imobilul pe teren şi prin datele din registrele de publicitate imobiliară, pentru a arăta de care sînt grevate, precum şi după ce s-au parcurs formalităţile particulare prevăzute de lege.

Scanned with OKEN Scanner

ca sumele recuperate diminuate cu cheltuielile de scoatere din funcţiune să suplimenteze amortizarea (prin trecerea pe cheltuieli excepţionale), în limita valorii rămase neamortizate pînă la acest moment. După această suplimentare de amortizare, se va face descărcarea gestiunii cu valoarea de intrare a mijlocului fix; pentru partea neamortizată se va debita un cont de cheltuieli excepţionale, nedeductibile fiscal. Dacă există şi provizioane pentru depreciere aferente acestor mijloace fixe, atunci acestea se anulează prin trecere la venituri (poate fi cazul titlurilor de plasament şi al creanţelor imobilizate, dar şi al terenurilor şi chiar al mijloacelor fixe; se va încasa şi preţul de vînzare al activelor vîndute. Tot aici, se vor transfera şi eventualele vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare celor care preiau aceste titluri;

- **lichidarea stocurilor** de materii prime, materiale, obiecte de inventar, producţie în curs, produse, animale, mărfuri şi ambalaje se înregistrează ca orice vînzare obişnuită a acestor bunuri. Astfel, pentru materii prime şi materiale, de exemplu, vînzarea se face trecîndu-le în categoria de mărfuri (în contul 371). Se înregistrează vînzarea propriu-zisă, urmată de descărcarea gestiunii şi de încasarea sumelor de la clienţi;
- **creanţele unităţii faţă de clienţi şi faţă de alte persoane se vor încasa** şi ele în contul la bancă deschis pentru nevoile lichidării (şi de care poate dispune numai lichidatorul sau judecătorul sindic, în cazul falimentului). Pentru încasarea unor creanţe înainte de termen se pot acorda reduceri financiare (sconturi) care vor fi trecute pe cheltuieli. Se vor anula şi aici provizioanele pentru deprecierea creanţelor existente în contabilitate;
- **titlurile de plasament se vînd**[13] şi diferenţa dintre preţul de vînzare şi cel de cumpărare se va consemna ca venit (dacă este favorabilă) sau ca pierdere (dacă este nefavorabilă), pe categorii de titluri de plasament; anularea provizioanelor pentru depreciere este necesară şi aici, dacă este cazul. În acelaşi timp, se transferă eventualele vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament celor care le-au cumpărat;
- **conturile de regularizare care au mai rămas cu sold se regularizează**, în sensul trecerii pe cheltuieli a sumelor din 471 sau prin recuperarea, dacă mai este posibilă, a sumelor plătite cu această destinaţie (chirii, abonamente etc.). De asemenea, se regularizează şi primele de rambursare a obligaţiunilor, odată cu plata acestora;
- **se anulează provizioanele care mai există** (cele pentru riscuri şi cheltuieli, ca şi cele reglementate);
- **se trece la venituri soldul contului de subvenţii pentru investiţii**.

În tot acest timp, se vor înregistra şi cheltuielile specifice ocazionate de lichidare: factura de la lichidator (dacă este persoană juridică) sau remuneraţia directă şi reţinerea obligaţiilor sociale şi fiscale (dacă este persoană fizică), precum şi plata acestora.

Dacă un bun mobil vîndut debitorului şi neplătit de acesta se află în tranzit la data deschiderii procedurii şi bunul nu este încă la dispoziţia debitorului şi nici alte părţi nu au dobîndit drepturi asupra lui, atunci vînzătorul îşi poate lua înapoi bunul, pe cheltuiala lui,

13. Pentru valorile mobiliare se vor respecta condiţiile prevăzute în normele specifice.

Scanned with OKEN Scanner

fiind obligat să restituie debitorului orice avans încasat. Dacă bunul este totuşi livrat, furnizorul îşi va înscrie creanţa alături de celelalte creanţe.

În cazul falimentului, la fiecare trei luni[14], calculate de la data începerii lichidării, lichidatorul va prezenta judecătorului-sindic un raport asupra fondurilor obţinute din lichidare şi din încasarea de creanţe şi un plan de distribuţie între creditori; în acest raport se va prevedea şi plata retribuţiei lichidatorului şi a celorlalte cheltuieli specifice.

Creanţele vor fi plătite, la faliment sau la reorganizare, în următoarea ordine:

- taxele, timbrele şi orice alte cheltuieli de executare aferente procedurii, cheltuielile necesare pentru conservarea şi administrarea bunurilor din averea debitorului, precum şi retribuţiile administratorului, lichidatorului sau ale altor persoane numite de judecătorul-sindic;
- creanţele reprezentînd creditele bancare, cu dobînzile şi alte cheltuieli curente, acordate de societăţile bancare în perioada de reorganizare, precum şi creanţele rezultînd din continuarea activităţii debitorului;
- creanţele izvorîte din contracte de muncă, pe cel mult şase luni anterioare începerii procedurii;
- creanţele statului provenite din impozite, taxe, amenzi şi alte sume ce reprezintă venituri publice[15];
- creanţele garantate cu garanţii reale asupra bunurilor[16];
- creanţele reprezentînd sumele datorate de către debitor unor terţi în baza unor obligaţii de întreţinere, alocaţii pentru minori sau de plată a unor sume periodice destinate asigurării mijloacelor de existenţă;
- creanţele reprezentînd sumele stabilite de judecătorul-sindic pentru întreţinerea debitorului şi a familiei sale, dacă acesta este persoană fizică;
- creanţele reprezentînd creditele bancare şi dobînzile aferente, cele rezultate din livrări de produse, prestări de servicii sau alte lucrări, precum şi din chirii;
- alte creanţe chirografare.

Plata acestor obligaţii se face din contul deschis la bancă cu ocazia lichidării, iar atunci cînd creditorii acceptă să li se plătească mai puţin sau se hotărăşte aceasta prin planul aprobat de judecătorul-sindic, diferenţa va constitui un venit al debitorului. Sumele de distribuit între creditori cu acelaşi rang de prioritate vor fi acordate proporţional cu suma

---

14. În caz de reorganizare, administratorul căruia i s-a încredinţat conducerea activităţii debitorului va trebui să prezinte lunar rapoarte judecătorului-sindic.
15. Dacă valoarea bunurilor din averea debitorului este mai mică decît valoarea creanţelor de la acest punct, judecătorul-sindic va autoriza statul să îşi exercite drepturile potrivit dispoziţiilor normelor privind executarea creanţelor bugetare.
16. Fondurile obţinute din vînzarea bunurilor din averea debitorului, constituite ca ipoteci sau ca alte garanţii reale în favoarea creditorilor, vor fi distribuite, la rîndul lor, în următoarea ordine:
    - taxele, timbrele şi orice alte cheltuieli aferente vînzării bunurilor respective, inclusiv cheltuielile necesare pentru conservarea şi administrarea acestor bunuri;
    - creanţele creditorilor garantaţi, cuprinzînd tot capitalul şi dobînzile.

    Dacă sumele din vînzarea acestor bunuri nu sînt suficiente pentru plata în întregime a respectivelor creanţe garantate, pentru diferenţă, creditorii vor avea creanţe chirografare. Un creditor cu creanţă garantată este îndreptăţit să participe la orice distribuire de sume făcută înaintea vînzării bunului supus garanţiei lui.

Scanned with OKEN Scanner

alocată pentru fiecare tip de creanţă. Creditorii ale căror creanţe au fost prezentate tardiv, dar nu mai tîrziu de închiderea lichidării, vor lua parte la distribuire în mod proporţional, numai din sumele eventual rămase după plata creanţelor înregistrate la termen.

În cazul în care bunurile care alcătuiesc averea unei societăţi în nume colectiv sau în comandită nu sînt suficiente pentru plata creanţelor înregistrate şi verificate, judecătorul-sindic va putea proceda la executarea silită împotriva asociaţilor cu răspundere nelimitată. Tribunalul poate dispune ca o parte din pasivul societăţii pe acţiuni sau al SRL ajunsă în încetare de plăţi să fie suportată de către membrii organelor de conducere (administratori, directori, cenzori) care au contribuit la ajungerea societăţii în acea situaţie, prin una din următoarele fapte:

- au folosit bunurile sau creditele societăţii în folos propriu sau în cel al altei societăţi;
- au făcut acte de comerţ în interes personal, sub acoperirea societăţii;
- au dispus, în interes personal, continuarea unei activităţi care ducea în mod vădit societatea la încetare de plăţi;
- au ţinut o contabilitate fictivă sau care nu a fost în conformitate cu legea ori au făcut să dispară unele documente contabile;
- au deturnat sau au ascuns o parte din activul societăţii sau au mărit, în mod fictiv, pasivul acesteia;
- au folosit mijloace ruinătoare pentru a procura societăţii fonduri, în scopul evitării încetării de plăţi;
- în luna precedentă încetării plăţilor, au plătit sau au dispus să se plătească cu preferinţă unui creditor, în dauna celorlalţi creditori.

Atunci cînd apar situaţii ca cele descrise mai sus, în contabilitate se va înregistra o creanţă a întreprinderii faţă de asociaţi sau de membrii organelor de conducere şi va creşte rezultatul acesteia. Creanţele se vor transforma în bani şi sumele astfel obţinute vor fi folosite pentru plata datoriilor.

La societăţile la care statul sau o autoritate a administraţiei publice locale deţine cel puţin 50% + 1 din capitalul social, ordinea de preferinţă în achitarea creanţelor creditorilor este puţin diferită, prezentîndu-se după cum urmează:

- acoperirea cheltuielilor aferente vînzării sau îndeplinirii procesului de lichidare;
- achitarea salariilor;
- realizarea creanţelor creditorilor în favoarea cărora societatea a constituit un drept de gaj sau de ipotecă asupra bunurilor sale mobile sau imobile, din sumele obţinute din vînzarea acestor bunuri;
- creanţele statului sau ale autorităţilor administraţiei publice locale, provenite din impozite, taxe şi alte obligaţii fiscale stabilite conform legii, din contribuţii la bugetul asigurărilor sociale de stat, precum şi la fondurile speciale;
- creanţele statului provenite din sumele plătite de Ministerul Finanţelor pentru garanţiile la credite interne şi externe executate, precum şi pentru credite externe contractate direct de stat şi din care s-au făcut subîmprumuturi;
- creanţele rezultînd din împrumuturi acordate de stat, inclusiv din împrumuturi acordate pentru plata gazelor şi a energiei electrice, conform reglementărilor în vigoare la data acordării împrumutului;
- creanţele chirografare;
- creanţele acţionarilor.

Scanned with OKEN Scanner

În urma tuturor acestor operaţiuni pot apărea conturi de venituri şi cheltuieli care se vor închide lunar printr-un analitic al contului de profit şi pierdere, analitic pe care îl putem intitula, de exemplu, 121.8 „Rezultatul lichidării". În acest cont se vor colecta veniturile şi cheltuielile de lichidare pînă la terminarea acesteia. Vor mai interveni, de asemenea, şi conturile de TVA, care se vor închide şi ele lunar, precum şi conturi care reflectă alte obligaţii faţă de bugetul statului.

Dacă lichidarea se prelungeşte peste durata exerciţiului financiar, atunci lichidatorii sînt obligaţi să întocmească bilanţ contabil anual.

9.5. Bilanţul final de lichidare şi distribuirea activului net rămas între asociaţi sau acţionari

După ce s-a efectuat plata datoriilor societăţii sau, în cazul falimentului, după ce bunurile din averea debitorului au fost lichidate şi toate contestaţiile cu privire la creanţe soluţionate, lichidatorul va supune judecătorului-sindic un raport final, împreună cu un bilanţ general[17] (bilanţ final sau de închidere a lichidării). În acesta vor mai putea să apară (dacă toate datoriile au fost plătite):

- în activ disponibilităţile rămase şi, dacă este cazul, alte elemente de mijloace;
- în pasiv capitalurile proprii care au mai rămas: capital social, prime de capital, rezerve, rezultate etc.).

În fapt, este vorba de sistematizarea conturilor care au rămas cu sold după lichidare.

După aprobarea acestui raport de către judecătorul-sindic, lichidatorul va trebui să treacă de îndată la distribuirea finală a tuturor fondurilor rămase din averea debitorului. Dacă aceste fonduri nu sînt reclamate, atunci ele vor fi depuse la bancă, în contul averii debitorului, iar extrasul de cont va fi depus la tribunal.

În contabilitate vom consemna, mai întîi, debitarea conturilor de capitaluri proprii şi debitarea contului de datorii faţă de asociaţi (456). După aceasta, se vor reţine din datoria unităţii faţă de asociaţi datoriile fiscale în legătură cu distribuirea capitalurilor proprii (impozit pe profit, impozit pe dividende şi, dacă se restituie asociaţilor sau acţionarilor bunuri corporale, taxă colectată aferentă, acolo unde este cazul).

Ultimele înregistrări se referă la plata obligaţiilor fiscale şi la restituirea efectivă a banilor sau bunurilor către asociaţi sau acţionari, prin debitarea contului de datorie faţă de aceştia şi creditarea contului de disponibil sau de bunuri corporale.

Procedura de lichidare judiciară este considerată închisă atunci cînd judecătorul-sindic a aprobat raportul final, cînd toate fondurile sau bunurile din averea debitorului vor fi fost distribuite şi cînd fondurile nereclamate vor fi fost depuse la bancă. În urma unei cereri a lichidatorului, judecătorul-sindic va da o încheiere, închizînd procedura. Din punct de vedere contabil, după închiderea procedurii nici un cont nu va mai avea sold.

17. Copii de pe aceste documente vor fi trimise tuturor creditorilor şi debitorului.

Scanned with OKEN Scanner

9.6. Aspecte contabile şi fiscale legate de transformarea în bani a activelor şi de plata datoriilor

Din punct de vedere contabil şi fiscal, aspecte particulare în legătură cu lichidarea apar odată cu inventarierea şi cu consemnarea rezultatelor acesteia. Astfel, după inventariere se vor înregistra cheltuieli şi venituri dintre care unele vor fi nedeductibile fiscal, respectiv, neimpozabile. De asemenea, pot să apară şi diminuări sau creşteri ale taxei deductibile sau ale taxei colectate. Toate acestea se vor trata în conformitate cu normele contabile şi fiscale obişnuite. Deoarece după inventariere se va întocmi bilanţul, este preferabil ca înainte de sistematizarea posturilor să se întocmească şi o declaraţie de impunere, în care să apară exact obligaţiile fiscale şi influenţa acestora asupra patrimoniului şi rezultatelor. În această declaraţie se va avea în vedere şi eventuala pierdere fiscală reportată din exerciţiile precedente, precum şi pierderea fiscală care rămîne nerecuperată la data întocmirii bilanţului. Pot apărea, de asemenea, şi creanţele şi datoriile faţă de bugetul de stat şi care urmează a fi regularizate ulterior.

Aspecte fiscale care pot să apară la valorificarea activelor şi la plata datoriilor se referă la :

- taxa colectată aferentă vînzărilor de bunuri supuse acestui impozit, care se va înregistra în contul 4427 ;
- taxa deductibilă din facturile primite de la prestatorii de servicii de lichidare, atunci cînd aceştia sînt persoane juridice plătitoare de TVA ;
- diminuarea taxei colectate aferente părţii din creanţe la care se renunţă de către întreprindere, cu titlu de reducere financiară, sau care nu mai pot fi recuperate şi sînt trecute pe cheltuieli, precum şi diminuarea taxei deductibile aferente părţilor din datorii care nu se mai plătesc, ca urmare a reducerilor financiare acordate de furnizori. Aceste două aspecte cu privire la TVA sînt tratate cu o anumită ambiguitate în reglementările româneşti. Astfel, în monografiile prezentate ca exemple în Ordinul 1.223/1998, la primirea şi la acordarea de sconturi, venitul, respectiv cheltuiala, sînt înregistrate la nivelul reducerii brute, fără a se exclude din sumele respective taxa deductibilă, respectiv taxa colectată, aşa cum ar trebui să se întîmple. Putem găsi o oarecare justificare a acestui fapt prin aceea că aceste reduceri nu sînt prevăzute în contracte şi nici pe facturi, ca documente justificative pentru apariţia creanţei sau a datoriei şi, de asemenea, prin aceea că situaţia este excepţională, operaţiunile respective nefiind operaţiuni curente. Acelaşi comentariu este valabil şi pentru partea din creanţele incerte trecută pe cheltuieli (654 sau 6718): în monografia citată, se trece pe cheltuieli toată suma nerecuperată, fără să se precizeze natura deprecierii creanţei respective, în timp ce în Omf 1.459/1995 cu privire la reflectarea în contabilitate a prevederilor HG 335/1995 se arată că pentru creanţele devenite incerte şi pentru care s-au constituit provizioane deductibile fiscal, partea nerecuperată din creanţă se trece pe cheltuieli numai după ce s-a exclus taxa colectată aferentă, cu care se va diminua 4427. Ce soluţie vom adopta? Cred că pentru prima situaţie (reducerile financiare) este bine să fim prudenţi şi să mergem pe linia din monografia amintită, cu excepţia

situaţiilor în care în contractele cu partenerii sau pe facturi se prevede în mod explicit posibilitatea acordării unor astfel de reduceri şi întreprinderea lichidată se încadrează în clauzele contractelor respective. Pentru partea din creanţele incerte trecută pe cheltuieli cred că putem invoca prevederile Omf 1.459/1995, în sensul că din această sumă vom elimina taxa colectată care va veni în diminuarea sumelor din creditul lui 4427 ;

- lunar, pînă la terminarea lichidării, este necesar să se facă regularizarea TVA, adică închiderea conturilor 4426 şi 4427, stabilirea taxei de plată sau a celei de recuperat, precum şi decontarea cu bugetul statului ;
- pentru rezultatul lichidării se datorează impozit pe profit, calculat prin declaraţia de impunere. În calculul mărimii acestei obligaţii fiscale trebuie, în mod normal, să se ţină seama de prevederile normelor care reglementează impozitul pe profit şi care spun că stabilirea bazei de impunere se face după scăderea din rezultatul fiscal al perioadei a pierderii fiscale reportate din exerciţiile precedente, adică a pierderii fiscale constatate în ultima declaraţie de impunere[18]. De asemenea, pentru stabilirea rezultatului fiscal al lichidării este normal să se ia în considerare cheltuielile nedeductibile apărute cu această ocazie (mai ales valoarea neamortizată a imobilizărilor scoase din funcţiune), precum şi deducerile fiscale (mai ales veniturile din provizioanele pentru care la constituire nu s-a admis deducerea fiscală) ;
- impozitul pe salarii sau impozitul pe venitul angajaţilor sau al colaboratorilor care mai lucrează în întreprindere, precum şi obligaţiile sociale corespunzătoare ;
- bineînţeles că, cu acordul organului fiscal, se vor putea efectua compensaţii între creanţele faţă de buget şi datoriile faţă de acesta.

Conform titlului I din Legea nr. 99/1999, creditorii pot constitui provizioane deductibile fiscal[19] pentru acoperirea pierderilor rezultate din neacoperirea totală sau parţială a creanţelor lor din sumele repartizate în urma lichidării debitorului. Diminuarea sau anularea provizioanelor se efectuează pe baza certificatelor eliberate de lichidator, la închiderea lichidării, creditorilor neîndestulaţi, în aceste certificate va fi înscrisă diferenţa de creanţă rămasă neacoperită.

9.7. Tratamentul fiscal al sumelor distribuite acţionarilor sau asociaţilor după plata datoriilor sociale

Dacă în urma lichidării au mai rămas sume care să fie distribuite asociaţilor sau acţionarilor, atunci aceste sume se supun unui regim fiscal particular, în funcţie de natura lor. Astfel, aporturile efective puse de acţionari sau asociaţi la dispoziţia societăţii şi care se regăsesc la capital social şi la prime de emisiune, se restituie acestora ca atare, fără a se impozita în vreun fel.

---

18. Este foarte probabil ca o întreprindere aflată în lichidare să aibă pierdere fiscală reportată care poate fi folosită pentru diminuarea profitului fiscal rezultat în urma lichidării.
19. Regulă care nu mai este valabilă în cazul creditorilor care şi-au prezentat creanţele după expirarea termenului de depunere a declaraţiilor de creanţe.

Scanned with OKEN Scanner

Partea din capitalurile proprii formată din altceva decît aporturi ale acţionarilor sau asociaţilor se supune, dacă este cazul, impozitului pe profit şi întotdeauna impozitului pe dividende. Aceste reguli sînt de bun simţ, deoarece capitalurile proprii, altele decît cele formate din aporturi de capital, sînt constituite, de regulă, din rezultate. Or, repartizarea de rezultate către acţionari sau asociaţi poate fi asimilată cu plata dividendelor, motiv pentru care se calculează şi impozitele corespunzătoare.

Concret, se calculează şi se varsă :

- impozitul pe dividende şi, dacă este cazul, impozitul pe profit pentru partea din capitalul social constituită prin încorporarea unor elemente de capitaluri proprii precum : diferenţe din reevaluare, rezerve constituite din diferenţe de curs valutar, alte rezerve, alte fonduri etc. ;
- impozit pe profit şi impozit pe dividende aferente elementelor de capitaluri proprii constituite din profitul brut, conform reglementărilor legale : rezerve legale, reducerea cu 50% a impozitului aferent profitului reinvestit etc. ;
- impozitul pe profit şi impozitul pe dividende pentru elementele componente ale capitalurilor proprii constituite conform prevederilor legale fără ca sumele respective să fi trecut prin conturile de venituri : diferenţe din reevaluare, diferenţe de curs valutar din evaluarea disponibilităţilor în valută şi altele ;
- pentru elementele de activ net, constituite din profitul net, se calculează şi se varsă numai impozitul pe dividende. Este vorba despre : rezerve statutare, alte rezerve, ceea ce a mai rămas din fondul de dezvoltare, profitul reportat, rezultatul net al lichidării.

Normele par a fi clare în acest domeniu dar, urmărind exemplele monografice prezentate în Omf nr. 1.223/1998, exemple dezvoltate şi în literatura de specialitate[20], observăm că se calculează impozit pe profit şi pe dividende pe elementele de capitaluri proprii şi pe rezultatul lichidării, chiar dacă există o pierdere (contabilă şi fiscală) reportată importantă. În acest mod, credem că nu se respectă regula fiscală a reportării pierderii fiscale, regulă statuată de lege (şi nu de hotărîri de guvern sau ordine ori circulare ale mf). Firesc ar fi ca obligaţiile fiscale să se calculeze după ce pierderea fiscală reportată şi/sau pierderea din lichidare vor fi fost acoperite din elementele de capitaluri proprii rămase, aşa cum se prevede, de altfel, în normele de funcţionare a conturilor contabile (cel puţin pentru rezerve). În orice caz, pentru a evita o astfel de situaţie, este bine ca întreprinderea, pe măsură ce apar pierderile, să le acopere din rezerve (inclusiv legale) sau din rezultate reportate, aşa încît la eventuala lichidare pierderea din bilanţ să fie cît mai mică şi elementele de capitaluri proprii (altele decît capitalul social), cît mai mici, de asemenea. Comentariul este valabil pentru întreprinderile lichidate la care mai rămîne ceva de repartizat asociaţilor, pentru că la întreprinderile declarate falimentare, s-ar putea să nu mai rămînă mare lucru de repartizat.

20. Sebe, L., Ariton., V., *Contabilitatea şi fiscalitatea operaţiunilor privind fuziunea şi lichidarea societăţilor comerciale*, editat de Tribuna Economică, Bucureşti, 1998.

Scanned with OKEN Scanner

9.8. Situaţii în contabilitatea şi fiscalitatea lichidării

9.8.1. *Lichidare hotărîtă de AGA, în situaţia în care se obţine profit din lichidare*

O societate comercială pe acţiuni şi-a îndeplinit obiectul de activitate şi urmează să se dizolve, AGA nedorind schimbarea obiectului de activitate. După inventarierea premergătoare lichidării şi după consemnarea în contabilitate a rezultatelor inventarierii, închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli şi calculul impozitului pe profit pînă în această fază, extragem din balanţa de verificare conturile care mai au sold[21] (presupunem că toate obligaţiile fiscale, sociale şi faţă de salariaţi au fost deja achitate) :

Simbol cont	Denumire cont	Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare
1012	Capital social		70.000.000
1061	Rezerve legale		14.000.000
1068	Alte rezerve		15.000.000
118	Alte fonduri		22.000.000
121.1	Profit şi pierdere		14.500.000
131	Subvenţii pentru investiţii		3.000.000
151	Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli		3.300.000
162	Credite bancare pe termen mediu şi lung		2.000.000
203	Cheltuieli de cercetare-dezvoltare	25.000.000	
211	Terenuri	65.000.000	
212	Mijloace fixe	222.000.000	
261	Titluri de participare	15.000.000	
280	Amortizări privind imobilizările necorporale		15.000.000
281	Amortizări privind imobilizările corporale		179.000.000
296	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare		2.000.000
300	Materii prime	1.500.000	
301	Materiale consumabile	300.000	
345	Produse finite	10.000.000	
348	Diferenţe de preţ la produse	(800.000)	
401	Furnizori		115.000.000
411	Clienţi	73.200.000	
416	Clienţi incerţi	1.952.000	
461	Debitori diverşi	650.000	
462	Creditori diverşi		425.000
471	Cheltuieli înregistrate în avans	1.250.000	

21. Prezentările din acest capitol sînt în conformitate cu normele contabile în vigoare, nepunîndu-se în evidenţă implicaţiile armonizării viitoare cu normele internaţionale.

Scanned with OKEN Scanner

Simbol cont	Denumire cont	Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare
472	Venituri înregistrate în avans		565.000
491	Provizioane pentru deprecierea creanţelor clienţi		1.600.000
5121	Conturi la bănci în lei	49.838.000	
5191	Credite bancare pe termen scurt		15.000.000
5311	Casa în lei	7.500.000	
	Total	472.390.000	472.390.000

Pe baza acestei balanţe de verificare, bilanţul de începere a lichidării se prezintă astfel :

ACTIV — Bilanţ — PASIV

Nr. crt.	Denumirea posturilor	Sume (mii lei)	Nr. crt.	Denumirea posturilor	Sume (mii lei)
	Cheltuieli de cercetare-dezvoltare	10.000		Capital social	70.000
	Terenuri	65.000		Rezerve	29.000
	Mijloace fixe	43.000		Profit	14.500
	Titluri de participare	13.000		Alte fonduri	22.000
	Materii prime şi materiale consumabile	1.800		Subvenţii pentru investiţii	3.000
	Produse finite	9.200		Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	3.000
	Clienţi şi conturi asimilate	73.552		Împrumuturi şi datorii asimilate	17.000
	Alte creanţe	650		Furnizori şi conturi asimilate	115.000
	Conturi la bănci în lei	49.838		Alte datorii	425
	Casa în lei	7.500		Venituri înregistrate în avans	565
	Cheltuieli înregistrate în avans	1.250			
	Total activ	***274.790***		***Total pasiv***	***274.490***

Pe baza balanţei şi a bilanţului putem întocmi şi situaţia activului net :

Nr. crt.	Denumirea indicatorului	Sume – mii lei –
1.	TOTAL ACTIV	***274.790***
2.	SURSE ATRASE – TOTAL (rd. 3 la rd. 6)	139.990
3.	Fond de participare la profit (ct. 112)	–
4.	Datorii – total	134.425
5.	Venituri înregistrate în avans (ct. 472)	565
6.	Decontări din operaţiuni în curs de clarificare (soldul creditor al ct. 473)	–
7.	ACTIV NET (rd. 1 – rd. 2)	***141.800***
8.	Capital social (ct. 1012)	70.000
9.	Prime legate de capital (ct. 104)	–
10.	Diferenţe din reevaluare (ct. 105)	–
11.	Rezerve (ct. 106)	29.000
12.	Profitul nerepartizat (ct. 107)	–
13.	Profitul anului curent, nerepartizat (ct. 121 – ct. 129)	14.500
14.	Alte fonduri (ct. 118)	22.000
15.	Subvenţii pentru investiţii (ct. 131)	3.000
16.	Provizioane reglementate (ct. 141)	–
17.	Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli (ct. 151)	3.300
18.	Pierderea neacoperită din exerciţiile precedente (ct. 107)	–

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Denumirea indicatorului	Sume – mii lei –
19.	Pierderea neacoperită din exerciţiul curent (ct. 121)	–
20.	Patrimoniul net (rd. 8 la rd. 17 – rd. 18 şi 19 = rd. 7)	***141.800***

Lichidator,

Valoarea de 141.800.000 lei reprezintă averea netă a firmei, adică valoarea aproximativă a ceea ce ar rămîne după plata tuturor obligaţiilor care apar în bilanţul întocmit anterior. Este o apreciere orientativă, deoarece preţurile la care se vor valorifica elementele de activ, precum şi alte variabile (printre care şi cea fiscală) vor face ca mărimea reală să fie diferită.

Se mai cunosc, din contabilitate, următoarele informaţii:

- capitalul social a fost de constituit integral din aporturi în bani şi în natură ale acţionarilor;
- provizioanele pentru deprecierea titlurilor nu au fost deductibile la constituire, conform normelor fiscale;
- din provizioanele pentru deprecierea creanţelor clienţi, doar 1.000.000 au fost deductibile la constituire (este important de ştiut, deoarece veniturile din provizioanele pentru care nu s-a admis deducerea fiscală la constituire nu se vor impozita);
- provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli nu au fost deductibile la constituire.

Valorificarea elementelor de activ se face după cum urmează:

- terenurile se valorifică cu 122.000.000 lei, din care TVA 22.000.000 lei;
- mijloacele fixe se vînd cu 70.000.000 lei, TVA 22%; cheltuielile cu vînzarea acestora, facturate de terţi, sînt de 1.000.000, TVA 22%;
- titlurile de participare se vînd cu preţul de 16.500.000 lei;
- materiile prime se vînd cu 1.800.000 lei, materialele consumabile cu 200.000, iar produsele finite cu 12.000.000 lei, în toate cazurile adăugîndu-se o taxă colectată de 22%;
- clienţilor certi care apar în bilanţ li se acordă o reducere financiară de 5%, presupunem că posibilitatea unor astfel de reduceri nu este trecută nici în contract, nici pe facturile trimise clienţilor;
- de la clienţii incerţi se mai recuperează 586.600 lei, diferenţa fiind nerecuperabilă;
- de la debitorii diverşi se încasează toată suma, de 650.000 lei, şi creditorilor diverşi li se achită, de asemenea, toată suma de 425.000 lei.

Partea neamortizată din cheltuielile de cercetare-dezvoltare se trece pe cheltuieli. Din cheltuielile înregistrate în avans se mai recuperează 300.000 lei, diferenţa trecîndu-se la cheltuielile perioadei. Toate veniturile înregistrate în avans reprezintă sume pe care le trecem la veniturile perioadei, deoarece nu le mai restituim.

Împrumuturile se restituie integral, în timp ce furnizorii acceptă să acorde o reducere financiară de 3%. Presupunem că nici această reducerea nu era prevăzută în contract.

Cheltuielile de lichidare facturate de lichidator (care este persoană juridică) se ridică la 15.000.000 lei, la care se adaugă taxa deductibilă de 3.300.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru că nu se mai asigură continuitatea activităţii, provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli, precum şi subvenţiile pentru investiţii se anulează.

În jurnalul contabil de lichidare vom avea:

1. Anularea valorii de intrare a cheltuielilor de cercetare-dezvoltare:

%	=	203	–	25.000.000
6721 Cheltuieli cu cedarea activelor		Cheltuieli de cercetare-dezvoltare	10.000.000	
280 Amortizarea imobilizărilor necorporale			15.000.000	

2. Vânzarea terenurilor, descărcarea gestiunii şi încasarea sumei[22]:

461 Debitori diverşi	=	%	122.000.000	–
		7721 Venituri din cedarea activelor		100.000.000
		4427 TVA colectată		22.000.000
6721 Cheltuieli cu cedarea activelor	=	211 Terenuri	65.000.000	65.000.000
5121 Conturi la bănci în lei	=	461 Debitori diverşi	122.000.000	122.000.000

3. La vînzarea mijloacelor fixe, înregistrăm mai întîi cheltuielile cu scoaterea din funcţiune, facturate de terţi, de 1.000.000 lei:

%	=	401	–	1.220.000
6728 Alte cheltuieli excepţionale din operaţiuni de capital		Furnizori	1.000.000	
4426 TVA deductibilă			220.000	
401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	1.220.000	1.220.000

22. În acest exemplu teoretic, facem abstracţie de cheltuielile cu comisioanele bancare, care s-ar trece în debitul contului 627 şi ar diminua rezultatul contabil şi pe cel fiscal, şi, de asemenea, nu vom înregistra veniturile din dobînzile bonificate de bancă pentru disponibilităţile din cont.

Scanned with OKEN Scanner

După aceasta, consemnăm valorificarea mijloacelor fixe:

461 Debitori diverşi	=	% 7721 Venituri din cedarea activelor 4427 TVA colectată	85.400.000	– 70.000.000 15.400.000
5121 Conturi la bănci în lei	=	461 Debitori diverşi	85.400.000	85.400.000

Normele cu privire la amortizarea activelor imobilizate în active corporale[23] ne obligă să suplimentăm amortizarea cu suma netă recuperată din scoaterea din funcţiune a mijloacelor fixe, în limita valorii rămase neamortizate. Suma netă recuperată este de 70.000.000 - 1.000.000 = 69.000.000 lei, iar valoarea rămasă neamortizată este de 43.000.000 lei; de aici rezultă o amortizare suplimentară cu 43.000.000 lei:

6871 Cheltuieli excepţionale cu amortizările	=	281 Amortizarea imobilizărilor corporale	43.000.000	43.000.000

Abia după această suplimentare a amortizării se poate descărca gestiunea cu valoarea de intrare a mijloacelor fixe vîndute, deoarece doar acum se cunoaşte suma colectată în creditul contului 281: 179.000.000 + 43.000.000 = 222.000.000 lei:

281 Amortizarea imobilizărilor corporale	=	212 Mijloace fixe	222.000.000	222.000.000

4. Vînzarea titlurilor de participare şi anularea provizioanelor aferente lor:

5121 Conturi la bănci în lei	=	7721 Venituri din cedarea activelor	16.500.000	16.500.000
6721 Cheltuieli din cedarea activelor	=	261 Titluri de participare	15.000.000	15.000.000
296 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare	=	7863 Venituri financiare din provizioane	2.000.000	2.000.000

23. HGR nr. 909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, pct. 19 şi anexa 3, pct. 19.

Scanned with OKEN Scanner

5. Vânzarea stocurilor de materii prime, materiale consumabile şi produse finite, descărcarea gestiunii şi încasarea sumelor corespunzătoare:

371 Mărfuri	=	% 300 Materii prime 301 Materiale consumabile	1.800.000	– 1.500.000 300.000
411 Clienţi	=	% 707 Venituri din vînzare de mărfuri 701 Venituri din vînzare de produse finite 4427 TVA colectată	17.080.000	– 2.000.000 12.000.000 3.080.000
607 Cheltuieli privind mărfurile		371 Mărfuri	1.800.000	1.800.000
711 Venituri din producţia stocată		% 345 Produse finite 348 Diferenţe de preţ la produse finite	9.200.000	– 10.000.000 **800.000**
5121 Conturi la bănci în lei	=	411 Clienţi	17.080.000	17.080.000

6. Încasarea a 95% din creanţele certe, avînd în vedere că diferenţa reprezintă scont acordat clienţilor; nu calculăm diminuarea taxei colectate, deoarece acordarea acestei reduceri nu este prevăzută în contract

% 5121 Conturi la bănci în lei 667 Cheltuieli cu sconturile	=	411 Clienţi	– 69.540.000 3.660.000	73.200.000

7. Din creanţele faţă de clienţii incerţi se încasează doar 585.600 lei, diferenţa fiind trecută pe cheltuieli excepţionale; recuperăm taxa colectată pentru că regula fiscală ne permite. În acelaşi timp se anulează provizioanele pentru deprecierea acestor creanţe:

% 5121 Conturi la bănci în lei 6718 Alte cheltuieli excepţionale 4427 TVA colectată	=	416 Clienţi incerţi	– 585.600 1.120.000 246.400	1.952.000
491 Provizioane pentru deprecierea creanţelor clienţi	=	7814 Venituri din provizioane	1.600.000	1.600.000

Scanned with OKEN Scanner

8. Se încasează sumele de la debitori şi se achită creditorii :

5121 Conturi la bănci în lei	=	461 Debitori diverşi	650.000	650.000
462 Creditori diverşi	=	5121 Conturi la bănci în lei	425.000	425.000

9. Se anulează cheltuielile înregistrate în avans, recuperîndu-se suma de 300.000 lei şi se închide contul de venituri înregistrate în avans :

% 658 Alte cheltuieli de exploatare 5121 Conturi la bănci în lei	=	471 Cheltuieli înregistrate în avans	- 950.000 300.000	1.250.000
472 Venituri înregistrate în avans	=	758 Alte venituri de exploatare	565.000	565.000

10. Se achită creditele bancare :

% 162 Credite pe termen lung 5191 Credite pe terme scurt	=	5121 Conturi la bănci în lei	- 2.000.000 15.000.000	17.000.000

11. Se achită furnizorilor 97% din datorie, diferenţa este scont :

401 Furnizori	=	% 5121 Conturi la bănci în lei 767 Venituri din sconturi	115.000.000	- 111.550.000 3.450.000

12. Cheltuielile facturate de lichidator :

% 628 Alte cheltuieli cu serviciile 4426 TVA deductibilă	=	401 Furnizori	- 15.000.000 3.300.000	18.300.000
401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	18.300.000	18.300.000

Scanned with OKEN Scanner

13. Trecerea la venituri a provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli şi a subvenţiilor pentru investiţii :

131 Subvenţii pentru investiţii	=	7727 Subvenţii pentru investiţii trecute la venituri	3.000.000	3.000.000
151 Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	=	7812 Venituri din provizioane	3.300.000	3.300.000

14. Regularizarea situaţiei TVA :

- s-au colectat 22.000.000 +15.400.000 + 3.080.000 – 246.400 = 40.233.600 lei
- s-a înregistrat taxă deductibilă de 220.000 + 3.300.000 = 3.520.000 lei :

4427 TVA.colectată	=	%	40.233.600	–
		4426 TVA deductibilă		3.520.000
		4423 TVA de plată		36.713.600
4423 TVA de plată	=	5121 Conturi la bănci în lei	36.713.600	36.713.600

15. Închiderea conturilor de venituri şi de cheltuieli prin contul 121.8 „Rezultatul lichidării" :

%	=	121.8		214.415.000
701		Rezultatul lichidării	12.000.000	
707			2.000.000	
758			565.000	
767			3.450.000	
7721			186.500.000	
7727			3.000.000	
7812			3.300.000	
7814			1.600.000	
7863			2.000.000	
121.8	=	%	165.730.000	
Rezultatul lichidării		607		1.800.000
		628		15.000.000
		658		950.000
		667		3.660.000
		6718		1.120.000
		6721		90.000.000
		6728		1.000.000
		6871		43.000.000
		711		9.200.000

La o primă apreciere, rezultatul brut al lichidării este un profit de 214.415.000 – –165.730.000 = 48.685.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Determinăm profitul impozabil avînd în vedere că:

- veniturile din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli de 3.300.000 nu se impozitează (pentru că nu au fost deductibile la constituire);
- veniturile financiare din provizioane pentru deprecierea titlurilor de 2.000.000 nu se impozitează nici ele, din acelaşi motiv;
- din veniturile din provizioane pentru deprecierea creanţelor, nu se supun impozitului pe profit 1.600.000 - 1.000.000 = 600.000 lei, adică partea pentru care la constituire nu s-a recunoscut deductibilitatea fiscală;
- din cheltuielile cu valoarea neamortizată a activelor trecute pe cheltuieli, cele 10.000.000 corespunzătoare cheltuielilor de cercetare-dezvoltare nu sînt deductibile[24] (pentru terenuri şi titluri de participare problema deductibilităţii nu se pune, ele fiind active imobilizate neamortizabile).

Neavînd pierdere fiscală reportabilă, rezultatul fiscal va fi egal cu venituri totale - cheltuieli totale - deduceri fiscale + cheltuieli nedeductibile = 214.415.000 -165.730.000 - - (3.300.000 +2.000.000 +600.000) + 10.000.000 = 52.785.000 lei.

16. Impozitul datorat pentru acest profit este de 38% × 52.875.000 =20.058.300 lei. Îl înregistrăm şi îl vărsăm la buget:

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	441 Impozit pe profit	20.058.300	20.058.300
441 Impozit pe profit	=	5121 Conturi la bănci în lei	20.058.300	20.058.300
121.8 Rezultatul lichidării	=	691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	20.058.300	20.058.300

După toate aceste operaţiuni, trebuie să se prezinte situaţiile conturilor astfel încît să vedem care sînt cele care mai au sold final, după care întocmim din nou balanţa de verificare, în vederea prezentării bilanţului final de lichidare. Cu excepţia conturilor de capitaluri proprii (mai puţin a celor asimilate acestora: 131 şi 151) şi a celor de disponibilităţi, toate celelalte conturi se închid. Situaţiile conturilor 121.8 şi 5121, adică a conturilor care suferă modificări semnificative în cursul lichidării şi rămîn cu sold, se prezintă astfel:

D	5121 Conturi la bănci în lei		C
Sid	49.838.000	1.220.000	
	122.000.000	425.000	
	85.400.000	17.000.000	
	16.500.000	111.550.000	
	17.080.000	18.300.000	
	69.540.000	36.713.600	
	585.600	20.058.300	
	650.000		
	300.000		
Rd.	312.055.600	205.266.900	Rc
Tsd	361.893.600	205.266.900	Tsc
		156.626.700	Sfd

D	121.8 Rezultatul lichidării		C
	167.730.000	214.415.000	
	20.058.300		
Rd.	187.788.000	214.415.000	Rc
Tsd	187.788.300	214.415.000	Tsc
Sfc	26.626.700		

24. Vezi din nou pct. 19 din HGR 909/1997.

Scanned with OKEN Scanner

Din balanţă extragem doar conturile cu sold şi prezentăm doar soldurile finale:

Simbol cont	Denumire cont	Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare
1012	Capital social		70.000.000
1061	Rezerve legale		14.000.000
1068	Alte rezerve		15.000.000
118	Alte fonduri		22.000.000
121.1	Profit şi pierdere		14.500.000
121.8	Rezultatul lichidării		28.626.700
5121	Conturi la bănci în lei	156.626.700	
531	Casa în lei	7.500.000	
	Total	164.126.700	164.126.700

Bilanţul de final de lichidare, pe baza căruia se va face partajul, se prezintă astfel:

ACTIV			Bilanţ		PASIV
Nr. crt.	Denumirea posturilor.	Sume (lei)	Nr. crt.	Denumirea posturilor	Sume (lei)
	Conturi la bănci în lei	156.626.700		Capital social	70.000.000
	Casa în lei	7.500.000		Rezerve	29.000.000
				Profit	14.500.000
				Alte fonduri	22.000.000
				Rezultatul lichidării	28.626.700
	Total activ	***164.126.700***		***Total pasiv***	***164.126.700***

17. După aprobarea bilanţului final de lichidare (care în cadrul falimentului se face de către tribunal), se trece la distribuirea sumelor rămase către asociaţi. Capitalul social va fi restituit în întregime, fiind aport al acţionarilor, adică necuprinzînd elemente care trebuie supuse impozitului pe profit şi/sau impozitului pe dividende. Dacă ar exista şi prime de emisiune apărute cu ocazia aporturilor acţionarilor, nici acestea nu s-ar impozita:

1012 Capital social vărsat	=	456 Decontări cu asociaţii privind capitalul	70.000.000	70.000.000

18. Se constată drepturile acţionarilor în celelalte elemente de capitaluri proprii. Acestea sînt asimilate repartizării de profituri şi se înregistrează, simplificînd lucrurile, tot în creditul contului 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul" :

%	=	456		94.126.700
1061 Rezerve legale		Decontări cu asociaţii privind capitalul	14.000.000	
1068 Alte rezerve			15.000.000	
118 Alte fonduri			22.000.000	
121.1 Rezultatul exerciţiului			14.500.000	
121.8 Rezultatul lichidării			28.626.700	

19. Pentru rezervele legale nu s-a plătit impozit pe profit, aşa încît acesta se va reţine la lichidare (38% × 14.000.000 = 5.320.000 lei). În plus, se reţine şi impozitul pe dividende aferent sumelor ce revin acţionarilor: 10 %[(14.000.000 – 5.320.000) + + 15.000.000 + 22.000.000 + 14.500.000 + 28.626.700] = 8.880.670 lei.

456 Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	441 Impozit pe profit	5.320.000	5.320.000
456 Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	446 Alte impozite şi taxe	8.880.670	8.880.670

20. Se achită toate datoriile faţă de stat:

%	=	5121	–	14.200.670
441 Impozit pe profit		Conturi la bănci în lei	5.320.000	
446 Alte impozite şi taxe			8.880.670	

21. Se restituie şi partea ce revine acţionarilor:

456 Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	%	149.926.030	–
		5121 Conturi la bănci în lei		142.426.030
		5311 Casa în lei		7.500.000

Astfel, toate conturile s-au închis.

Scanned with OKEN Scanner

9.8.2. *Falimentul unei societăţi, în situaţia în care sumele rezultate în urma lichidării asigură plata datoriilor sociale*

Falimentul este consecinţa încetării de plăţi şi a neacceptării de către tribunal a planurilor de reorganizare şi restructurare. După sigilarea bunurilor din averea debitorului, judecătorul-sindic împreună cu lichidatorul vor face inventariere, evaluînd la valoarea lichidativă elementele patrimoniale. Extrasul din balanţa de verificare a societăţii pe acţiuni care se lichidează din cauză de faliment se prezintă astfel:

Simbol cont	Denumire cont	Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare
1012	Capital social		25.000.000
1061	Rezerve legale		5.000.000
118	Alte fonduri		500.000
107	Rezultat reportat		(15.000.000)
121.1	Profit şi pierdere		(6.500.000)
151	Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli		1.000.000
162	Credite bancare pe termen mediu şi lung		26.000.000
208	Alte imobilizări necorporale	15.000.000	
212	Mijloace fixe	89.000.000	
280	Amortizări privind imobilizările necorporale		13.000.000
281	Amortizări privind imobilizările corporale		12.000.000
301	Materiale consumabile	2.500.000	
371	Mărfuri	25.252.000	
401	Furnizori		140.300.000
411	Clienţi	67.100.000	
416	Clienţi incerţi	72.468.000	
491	Provizioane pentru deprecierea creanţelor clienţi		47.520.000
5121	Conturi la bănci în lei	5.000.000	
5191	Credite bancare pe termen scurt		27.500.000
	Total	276.320.000	276.320.000

Pe baza acesteia se întocmeşte bilanţul de începere a lichidării:

Bilanţ

ACTIV			PASIV		
Nr. crt.	Denumirea posturilor	Sume (mii lei)	Nr. crt.	Denumirea posturilor	Sume (mii lei)
1.	Alte imobilizări necorporale	2.000	1.	Capital social	25.000
2.	Mijloace fixe	77.000	2.	Rezerve	5.000
3.	Materiale consumabile	2.500	3.	Rezultat reportat	-15.000
4.	Mărfuri	25.252	4.	Alte fonduri	500
5.	Clienţi şi conturi asimilate	92.048	5.	Rezultatul exerciţiului	-6.500
6.	Conturi la bănci în lei	5.000	6.	Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	1.000
			7.	Împrumuturi şi datorii asimilate	53.500
			8.	Furnizori şi conturi asimilate	140.300
	Total activ	***203.800***		***Total pasiv***	***203.800***

Scanned with OKEN Scanner

Pentru a putea aprecia cu aproximaţie dacă debitorul poate să-şi achite datoriile din banii obţinuţi în urma valorificării activului net, întocmim situaţia acestuia :

Nr. crt.	Denumirea indicatorului	Sume -mii lei-
1.	TOTAL ACTIV	***203.800***
2.	SURSE ATRASE - TOTAL (rd. 3 la rd. 6)	193.800
3.	Fond de participare la profit (ct. 112)	-
4.	Datorii - total	**193.800**
5.	Venituri înregistrate în avans (ct. 472)	-
6.	Decontări din operaţiuni în curs de clarificare (soldul creditor al ct. 473)	-
7.	ACTIV NET (rd. 1 - rd. 2)	***10.000***
8.	Capital social (ct. 1012)	25.000
9.	Prime legate de capital (ct. 104)	-
10.	Diferenţe din reevaluare (ct. 105)	-
11.	Rezerve (ct. 106)	5.000
12.	Profitul nerepartizat (ct. 107)	-
13.	Profitul anului curent, nerepartizat (ct. 121 - ct. 129)	-
14.	Alte fonduri (ct. 118)	500
15.	Subvenţii pentru investiţii (ct. 131)	-
16.	Provizioane reglementate (ct. 141)	-
17.	Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli (ct. 151)	1.000
18.	Pierderea neacoperită din exerciţiile precedente (ct. 107)	15.000
19.	Pierderea neacoperită din exerciţiul curent (ct. 121)	6.500
20.	Patrimoniul net (rd. 8 la rd. 17 - rd. 18 şi 19 = rd. 7)	***10.000***

Lichidator,

Cele 10.000.000 lei activ net ne permit să sperăm că datoriile vor fi acoperite în întregime, cu atît mai mult cu cît este foarte posibil ca valorificarea unor active să se facă la preţuri mai mari decît valorile lor contabile. Valorificarea elementelor de activ se va face după cum urmează :

- mijloacele fixe se vînd cu 100.000.000 lei, la care se adaugă taxa colectată de 22% ; cheltuielile cu scoaterea din funcţiune şi valorificarea acestora sînt de 3.000.000 lei şi sînt facturate de terţi plătitori de TVA ;
- materialele consumabile se valorifică la preţ de vînzare inclusiv TVA de 3.904.000 lei şi mărfurile cu 58.560.000 lei (inclusiv TVA) ;
- creanţele de la clienţii certi se încasează cu condiţia de a accepta o reducere de 4% ;
- de la clienţii incerţi se mai recuperează 31.885.920 lei ;
- cheltuielile facturate de lichidator sînt de 20.000.000 lei, la care se adaugă TVA 22%.

Se descarcă gestiunea cu valoarea de intrare a programelor informatice care nu mai pot fi valorificate şi se trec la venituri provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli.

Furnizorilor şi celorlalţi creditori li se plătesc integral sumele datorate. Mai ştim :

- din capitalul social de 25.000.000 lei, 10.000.000 lei s-au constituit prin încorporarea de rezerve facultative şi de alte fonduri ;

Scanned with OKEN Scanner

- din cele 1.000.000 lei provizioane pentru riscuri şi cheltuieli, doar 800.000 lei au fost nedeductibile;
- provizioanele pentru deprecierea creanţelor clienţi deductibile au fost de 25.000.000 lei, din cele 47.520.000 lei existente la lichidare;
- din situaţiile conturilor de rezultat reportat şi de rezultat al exerciţiului, apare o pierdere totală de 21.500.000 lei. Presupunem că pierderea fiscală corespunzătoare care mai poate fi reportată este de 11.000.000 lei.

În jurnalul de lichidare se va înregistra:

1. La vînzarea mijloacelor fixe, înregistrăm şi aici cheltuielile cu scoaterea din funcţiune, facturate de terţi, de 3.000.000 lei:

%	=	401	-	3.660.000
6728 Alte cheltuieli excepţionale din operaţiuni de capital		Furnizori	3.000.000	
4426 TVA deductibilă			660.000	
401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	3.660.000	3.660.000

Vînzarea mijloacelor fixe:

461 Debitori diverşi	=	%	122.000.000	-
		7721 Venituri din cedarea activelor		100.000.000
		4427 TVA colectată		22.000.000
5121 Conturi la bănci în lei	=	461 Debitori diverşi	122.000.000	122.000.000

Suma netă recuperată este de 100.000.000 - 3.000.000 = 97.000.000 lei, iar valoarea rămasă neamortizată este de 77.000.000 lei, ceea ce înseamnă că amortizarea va fi suplimentată cu exact 77.000.000 lei:

6871 Cheltuieli excepţionale cu amortizările	=	281 Amortizarea imobilizărilor corporale	77.000.000	77.000.000

Se descărcă gestiunea cu valoarea de intrare a mijloacelor fixe vîndute, amortizarea cumulată fiind de 12.000.000 + 77.000.000 = 89.000.000 lei

281 Amortizarea imobilizărilor corporale	=	212 Mijloace fixe	89.000.000	89.000.000

Scanned with OKEN Scanner

2. Vînzarea materialelor consumabile şi a mărfurilor :

411 Clienţi	=	% 707 Venituri din vînzare de mărfuri 4427 TVA colectată	62.464.000	- 51.200.000 11.264.000
371 Mărfuri	=	301 Materii prime	2.500.000	2.500.000
607 Cheltuieli privind mărfurile		371 Mărfuri	27.752.000	27.752.000
5121 Conturi la bănci în lei	=	411 Clienţi	62.464.000	62.464.000

3. Încasarea a 96% din creanţele certe :

% 5121 Conturi la bănci în lei 667 Cheltuieli cu sconturile	=	411 Clienţi	- 64.416.000 2.684.000	67.100.000

4. Din creanţele faţă de clienţii incerţi se încasează 31.885.920 lei, diferenţa fiind trecută pe cheltuieli excepţionale; recuperăm taxa colectată pentru că regula fiscală ne permite. În acelaşi timp se anulează provizioanele pentru deprecierea acestor creanţe :

% 5121 Conturi la bănci în lei 6718 Alte cheltuieli excepţionale 4427 TVA colectată	=	416 Clienţi incerţi	- 31.885.920 33.264.000 7.318.080	72.468.000
491 Provizioane pentru deprecierea creanţelor clienţi	=	7814 Venituri din provizioane	47.520.000	47.520.000

5. Se consemnează anularea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli, precum şi scoaterea din gestiune a programelor informatice :

151 Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	=	7812 Venituri din provizioane	1.000.000	1.000.000

Scanned with OKEN Scanner

%	=	208	–	15.000.000
6721 Cheltuieli cu dedarea activelor		Alte imobilizări necorporale	2.000.000	
280 Amortizarea imobilizărilor necorporale			13.000.000	

6. Cheltuielile facturate de lichidator:

%	=	401	–	24.400.000
628 Alte cheltuieli cu serviciile		Furnizori	20.000.000	
4426 TVA deductibilă			4.400.000	
401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	24.400.000	24.400.000

7. Achitarea datoriilor:

%	=	5121	–	193.800.000
401 Furnizori		Conturi la bănci în lei	140.300.000	
162 Credite pe termen lung			26.000.000	
5191 Credite pe termen scurt			27.500.000	

8. Regularizarea situaţiei TVA:

- s-au colectat 22.000.000 + 11.264.000 – 7.318.080 = 25.945.920 lei
- s-a înregistrat taxă deductibilă de 660.000 + 4.400.000 = 5.060.000 lei:

4427	=	%	25.945.920	–
TVA colectată		4426 TVA deductibilă		5.060.000
		4423 TVA de plată		20.885.920
4423	=	5121	20.885.920	20.885.920
TVA de plată		Conturi la bănci în lei		

Scanned with OKEN Scanner

9. Închiderea conturilor de venituri şi de cheltuieli prin contul 121.8 „Rezultatul lichidării" :

121.8	=	%	165.700.000	
		607		27.752.000
		628		20.000.000
		667		2.684.000
		6718		33.264.000
		6721		2.000.000
		6728		3.000.000
		6871		77.000.000
%	=	121.8		199.720.000
707			51.200.000	
7721			100.000.000	
7812			1.000.000	
7814			47.520.000	

Impozitul pe profit se va calcula aplicînd cota de 38% asupra bazei de calcul. Pentru stabilirea acesteia, este necesar să cunoaştem cheltuielile nedeductibile şi deducerile fiscale. Cheltuieli nedeductibile sînt cele cu valoarea neamortizată a imobilizărilor necorporale, de 2.000.000, iar deduceri fiscale sînt sumele din anularea provizioanelor pentru care la constituire nu s-a admis deducerea : 800.000 lei din provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli şi cele 22.250.000 lei din provizioanele pentru deprecierea creanţelor clienţi. Trebuie să luăm în considerare şi pierderea fiscală reportată de 11.000.000 lei. Obţinem, astfel, o bază de calcul pentru impozitul pe profit de 199.720.000 – 165.700.000 – 23.050.000 + 2.000.000 – –11.000.000 = 1.970.000 lei. Impozitul este egal cu 38% × 1.950.000 = 748.600 lei :

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	441 Impozit pe profit	748.600	748.600
441 Impozit pe profit	=	5121 Conturi la bănci în lei	748.600	748.600
121.8 Rezultatul lichidării	=	691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	748.600	748.600

Situaţiile conturilor 5121 şi 121.8, adică a conturilor care suferă modificări semnificative în cursul lichidării şi rămîn cu sold, se prezintă astfel :

D	5121		C
Sid	5.000.000	3.660.000	
	122.000.000	24.400.000	
	62.464.000	193.800.000	
	64.416.000	20.885.920	
	31.885.920	748.600	
Rd.	280.765.920	243.494.520	Rc
Tsd	285.765.920	243.494.520	Tsc
		42.271.400	Sfd

D	121.8		C
	165.700.000	199.720.000	
	748.600		
Rd.	166.448.600	199.720.000	Rc
Tsd	166.448.600	199.720.000	Tsc
Sfc	33.271.400		

Scanned with OKEN Scanner

Din balanţă extragem din nou doar conturile cu sold şi prezentăm doar soldurile finale:

Simbol cont	Denumire cont	Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare
1012	Capital social		25.000.000
1061	Rezerve legale		5.000.000
118	Alte fonduri		500.000
107	Rezultatul reportat		-15.000.000
121.1	Profit şi pierdere		-6.500.000
121.8	Rezultatul lichidării		33.271.400
5121	Conturi la bănci în lei	42.271.400	
	Total	42.271.400	42.271.400

Bilanţul de final de lichidare, pe baza căruia se va face partajul, se prezintă astfel:

ACTIV — Bilanţ — PASIV

Nr. crt.	Denumirea posturilor	Sume (lei)	Nr. crt.	Denumirea posturilor	Sume (lei)
1	Conturi la bănci în lei	42.271.400	1.	Capital social	25.000.000
			2.	Rezerve	5.000.000
			3.	Rezultat reportat	-15.000.000
			4.	Profit şi pierdere	-6.500.000
			5.	Alte fonduri	500.000
			6.	Rezultatul lichidării	33.271.400
	Total activ	***42.271.400***		***Total pasiv***	***42.271.400***

Ajunşi aici, ar trebui ca, din punct de vedere contabil, să se treacă la acoperirea pierderilor, în ordine, din: rezultatul net al lichidării, alte fonduri, rezerve şi, în ultimă instanţă, din capitalul social. Dar, din monografia recomandată de Ministerul Finanţelor, se înţelege că acoperirea acestor pierderi se va face după calculul impozitului pe profit şi al impozitului pe dividende aferente elementelor de capitaluri proprii cu solduri creditoare. Vor fi prezentate ambele variante.

I. Varianta cu închiderea conturilor de pierderi înainte de calculul impozitului pe profit şi al celui pe dividende.

1. Rezultatul net al lichidării este destul de mare pentru a acoperi atît pierderea reportată, cît şi pierderea exerciţiului:

121.8 Rezultatul lichidării	=	% 107 Rezultat reportat 121.1 Rezultatul exerciţiului	21.500.000	- 15.000.000 6.500.000

2. Se înregistrează restituirea capitalurilor către acţionari:

%	=	456	–	42.271.400
1012 Capital social vărsat		Decontări cu asociaţii privind capitalul	25.000.000	
1061 Rezerve legale			5.000.000	
118 Alte fonduri			500.000	
121.8 Rezultatul lichidării			11.771.400	

3. În calculul obligaţiilor fiscale trebuie să avem în vedere şi faptul că în capitalul social se regăseşte şi o sumă trecută de la rezerve şi de la alte fonduri, de 10.000.000 lei, sumă care se va supune impozitului pe dividende. Impozitul pe profit se calculează numai pentru rezervele legale: 38% × 5.000.000 = 1.900.000 lei. Impozitul pe dividende este egal cu 10% × [10.000.000 + (5.000.000 – 1.900.000) + 500.000 + + 11.771.400] = 2.537.140 lei.

456 Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	%	4.437.140	–
		441 Impozit pe profit		1.900.000
		446 Alte impozite şi taxe		2.537.140

4. Se achită datoriile întreprinderii faţă de stat şi faţă de acţionari:

%	=	5121 Conturi la bănci în lei	–	42.271.400
456 Decontări cu asociaţii privind capitalul			37.834.260	
441 Impozit pe profit			1.900.000	
446 Alte impozite şi taxe			2.537.140	

II. Varianta cu calculul obligaţiilor fiscale înainte de suportarea pierderilor[25].

1. Se înregistrează restituirea capitalurilor către acţionari:

%	=	456	–	63.771.400
1012 Capital social vărsat		Decontări cu asociaţii privind capitalul	25.000.000	
1061 Rezerve legale			5.000.000	
118 Alte fonduri			500.000	
121.8 Rezultatul lichidării			33.271.400	

25. Conformă cu modelul prezentat de Ministerul Finanţelor.

Scanned with OKEN Scanner

2. Impozitul pe profit se calculează şi aici numai pentru rezervele legale: 38% × × 5.000.000 = 1.900.000 lei. Impozitul pe dividende este egal cu 10% × × [10.000.000 + (5.000.000 – 1.900.000) + 500.000 + 33.271.400] = = 4.687.140 lei.

456 Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	% 441 Impozit pe profit 446 Alte impozite şi taxe		6.587.140	– 1.900.000 4.687.140

3. Din partea care revine acţionarilor, se reţine pierderea:

456 Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	% 107 Rezultatul reportat 121.1 Rezultatul exerciţiului		21.500.000	– 15.000.000 6.500.000

4. Se achită datoriile întreprinderii faţă de stat şi faţă de acţionari:

% 456 Decontări cu asociaţii privind capitalul 441 Impozit pe profit 446 Alte impozite şi taxe	=	5121 Conturi la bănci în lei		– 35.684.260 1.900.000 4.687.140	42.271.400

Este evident că în această a doua variantă acţionarilor le va reveni mai puţin decît în prima.

9.8.3. *Falimentul unei societăţi în nume colectiv în situaţia în care disponibilităţile băneşti rezultate în urma lichidării nu asigură plata datoriilor*

La societăţile în care există asociaţi a căror răspundere este nelimitată, dacă în urma lichidării nu rezultă destui bani pentru a plăti toate datoriile sociale, atunci judecătorul-sindic şi lichidatorul se vor îndrepta împotriva asociaţilor care, conform legii, sînt responsabili nelimitat şi solidar cu averea personală pînă la acoperirea datoriilor societăţii lichidate.

Presupunem că, după valorificarea activelor societăţii, dar înaintea achitării obligaţiilor, situaţia unei societăţi în nume colectiv cu trei asociaţi (asociatul A deţine 40% şi asociaţii B şi C deţin cîte 30%) se prezintă astfel, prin balanţa simplificată[26]:

26. Înregistrarea în contabilitate a valorificării activelor se realizează asemănător ca la exemplele precedente.

Simbol cont	Denumire cont	Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare
1012	Capital social		2.500.000
1061	Rezerve		500.000
107	Rezultat reportat		(15.000.000)
121.8	Rezultatul lichidării		(2.800.000)
401	Furnizori		35.380.000
5121	Conturi la bănci în lei	30.106.000	
5191	Credite bancare pe termen scurt		10.086.000
5311	Casa în lei	560.000	
	Total	30.666.000	30.666.000

Bilanţul simplificat, într-o astfel de situaţie, se prezintă astfel :

ACTIV — Bilanţ — PASIV

Nr. crt.	Denumirea posturilor	Sume (mii lei)	Nr. crt.	Denumirea posturilor	Sume (mii lei)
1.	Conturi la bănci în lei	30.106	1.	Capital social	2.500
2.	Casa în lei	560	2.	Rezerve	500
			3.	Rezultat reportat	- 15.000
			4.	Rezultatul lichidării	- 2.800
			5.	Împrumuturi şi datorii asimilate	10.086
			6.	Furnizori	35.380
	Total activ	***30.666***		***Total pasiv***	***30.666***

Se vede că disponibilităţile de 30.666.000 lei nu pot asigura plata datoriilor care se ridică la 10.086.000 + 35.380.000 = 45.466.000 lei. Lichidatorul va imputa asociaţilor această diferenţă. Şi aici vor fi prezentate cele două variante de care am amintit la paragraful precedent, cu precizarea că monografia propusă de Ministerul Finanţelor nu se opreşte decît la varianta a doua, mai favorabilă din punct de vedere fiscal pentru stat.

I. Varianta cu închiderea conturilor de pierderi înainte de calculul impozitului pe profit şi al celui pe dividende.

1. Pierderea din lichidare se acoperă din rezerve şi din capitalul social :

121.8 Rezultatul lichidării	=	% 106 Rezerve 1012 Capital	2.800.000	- 500.000 2.300.000

2. Ceea ce a mai rămas din capitalul social (2.500.000 - 2.300.000) se foloseşte pentru acoperirea unei părţi din pierderea reportată :

1012 Capital social vărsat	=	107 Rezultat reportat	200.000	200.000

3. În acest moment, pierderea reportată rămîne de 15.000.000 – 200.000 = = 14.800.000 lei şi este egală cu suma pe care lichidatorul trebuie să o ceară asociaţilor pentru a putea plăti integral datoriile faţă de creditori (45.466.000 – 30.106.000 – 560.000). Se va consemna creanţa faţă de asociaţi, proporţional cu ponderea fiecăruia în capitalul social (40%, respectiv cîte 30%):

%	=	107	–	14.800.000
456/A Decontări cu asociatul A		Rezultat reportat	5.920.000	
456/B Decontări cu asociatul B			4.440.000	
456/C Decontări cu asociatul C			4.440.000	

În mod normal, se şi încasează această sumă de la asociaţi:

5121	=	%	14.800.000	–
Conturi la bănci în lei		456/A Decontări cu asociatul A		5.920.000
		456/B Decontări cu asociatul B		4.440.000
		456/C Decontări cu asociatul C		4.440.000

4. După primirea acestor bani, se achită datoriile întreprinderii faţă de creditori:

%	=	5121	–	44.906.000
5191 Credite pe termen scurt		Conturi la bănci în lei	10.086.000	
401 Furnizori			34.820.000	
401	=	5311	560.000	560.000
Furnizori		Casa în lei		

II. Varianta cu calculul obligaţiilor fiscale înainte de suportarea pierderilor.

1. Se înregistrează restituirea capitalurilor către acţionari:

%	=	456	–	3.000.000
1012 Capital social vărsat		Decontări cu asociaţii privind capitalul	2.500.000	
106 Rezerve			500.000	

Scanned with OKEN Scanner

2. Se consemnează impozitul pe „dividendele" pe care le reprezintă rezervele: 38% × × 500.000 = 190.000 lei şi se virează la buget:

456 Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	446 Alte impozite şi taxe	190.000	190.000
446 Alte impozite şi taxe	=	5121 Conturi la bănci în lei	190.000	190.000

3. Se achită datoriile în limita disponibilului rămas de 30.666.000 – 190.000 = = 30.476.000:

% 5191 Credite pe termen scurt 401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	– 10.086.000 20.390.000	30.476.000

4. Datoria rămasă neachitată este de 14.990.000 lei[27]. Înregistrarea sumelor de recuperat de la asociaţi, proporţional cu partea fiecăruia:

% 456/A Decontări cu asociatul A 456/B Decontări cu asociatul B 456/C Decontări cu asociatul C	=	107 Rezultat reportat	– 5.996.000 4.497.000 4.497.000	14.990.000

5. Primirea sumelor:

5121 Conturi la bănci în lei	=	% 456/A Decontări cu asociatul A 456/B Decontări cu asociatul B 456/C Decontări cu asociatul C	14.990.000	– 5.996.000 4.497.000 4.497.000

27. Este mai mare ca la varianta precedentă cu exact impozitul pe dividende de 190.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

6. Plata restului de datorie :

401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	14.990.000	14.990.000

Bineînţeles că operaţiunile se pot întinde pe o perioadă mai lungă, de aici rezultînd şi alte înregistrări în contabilitate : dobînzi, comisioane suplimentare, eventuale penalităţi, salarii sau sume datorate colaboratorilor (inclusiv obligaţiile fiscale şi sociale corespunzătoare) etc. Toate acestea se vor înregistra conform mecanismelor curente de contabilitate.

Dacă societatea care nu-şi poate plăti datoriile în urma valorificării activelor este caracterizată prin răspunderea limitată a acţionarilor sau asociaţilor, atunci plata datoriilor se va face conform ordinii de prioritate stabilite de lege şi, pentru fiecare categorie de datorii, proporţional cu sumele disponibile. În acest caz, în principiu, nu se poate constitui creanţă faţă de asociaţi sau acţionari, aşa încît partea neplătită din datorie va veni în diminuarea pierderii, înregistrarea de principiu fiind :

Conturi de datorii	=	% Conturi de disponibilităţi Conturi de pierderi	Valoarea nominală a datoriei	– Partea care se poate plăti Partea care nu se mai poate plăti

În situaţia descrisă mai sus, se poate încerca recuperarea de sume de la asociaţi, acţionari sau membrii organelor de conducere sau de supraveghere, dar numai dacă tribunalul hotărăşte astfel. În acest caz, creanţa faţă de persoanele în cauză va diminua şi ea pierderea, prin creditarea contului în care se reflectă aceasta.

9.8.4. *Alte situaţii particulare în contabilitatea lichidării*

a) Vînzarea în bloc a averii debitorului

Diferenţele care apar la vînzarea în bloc în raport cu valorificarea obişnuită constau în aceea că putem prezenta un singur articol contabil, prin care să apară creanţa faţă de cumpărător, venitul (excepţional) şi eventualele obligaţii fiscale. După aceasta se consemnează descărcarea gestiunii, efectuată în mod obişnuit, în funcţie de natura elementelor de activ care compun patrimoniul vîndut în bloc. Oricum, nu mai are importanţă stabilirea naturii rezultatului obţinut (exploatare, financiar sau excepţional), deoarece întreprinderea dispare. După vînzare, descărcarea gestiunii şi înregistrarea cheltuielilor generate de lichidare (comisioane, onorariile evaluatorilor, cheltuielile cu licitaţia, cheltuielile specifice transferului de proprietate), se continuă cu celelalte operaţiuni specifice lichidării, înregistrate ca în exemplele precedente.

b) Tratamentul diferenţelor de reevaluare

Cele mai multe întreprinderi româneşti au urmat recomandările normelor care prevedeau reevaluarea imobilizărilor, înregistrînd diferenţele de reevaluare fie direct la capitalul social, fie în contul 105, din care se puteau transfera la capital social sau la alte elemente de capitaluri proprii. La lichidare, dacă sumele sînt încă în 105, atunci, la

Scanned with OKEN Scanner

elemente de capitaluri proprii. La lichidare, dacă sumele sînt încă în 105, atunci, la distribuirea lor către asociaţi sau acţionari, se vor supune impozitului pe profit şi impozitului pe dividende. Dacă diferenţele din reevaluare au fost înregistrate direct la capital social ori au fost transferate la o altă componentă a capitalurilor proprii (la rezerve), este obligatorie identificarea acestora şi tratarea lor distinctă, pentru că avem obligaţia de a calcula pentru ele impozit pe profit şi impozit pe dividende[28]. Înregistrarea reţinerii acestor impozite nu prezintă dificultăţi, fiind asemănătoare cu ceea ce am înregistrat deja.

c) Retragerea de aporturi în natură

Am văzut că după închiderea lichidării societăţilor în nume colectiv, a celor cu răspundere limitată şi a celor în comandită simplă, repartizarea activului net între asociaţi intră în sfera de aplicare a TVA dacă pentru bunurile restituite asociaţilor s-a exercitat dreptul de deducere a taxei la achiziţia acestora.

Presupunem că, la lichidarea unei societăţi cu răspundere limitată, s-au plătit datoriile şi unui asociat i se vor restitui mărfurile ca atare. Capitalurile proprii rămase au următoarea structură: capital social 10.000.000 lei, rezerve legale 2.000.000 lei, alte rezerve 5.000.000 lei şi rezultatul net al lichidării 15.000.000 lei.

În activ, mai avem disponibilităţi de 12.000.000 lei şi bunuri înregistrate ca mărfuri în valoare de 20.000.000 lei. Se restituie atît banii, cît şi mărfurile ca atare. Înregistrările în contabilitate se prezintă astfel:

– dreptul asociaţilor de a primi înapoi activul net:

%	=	456	–	32.000.000
1012 Capital social vărsat		Decontări cu asociaţii privind capitalul	10.000.000	
1061 Rezerve legale			2.000.000	
1068 Alte rezerve			5.000.000	
121.8 Rezultatul lichidării			15.000.000	

– impozitul pe profit 38% × 2.000.000 = 760.000 lei şi impozitul pe dividende 10% × [(2.000.000 – 760.000) + 5.000.000 + 15.000.000] = 2.124.000 lei:

456 Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	%	2.884.000	–
		441 Impozit pe profit		760.000
		446 Alte impozite şi taxe		2.124.000

– înregistrarea mărfurilor ce revin asociaţilor:

456 Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	371 Mărfuri	20.000.000	20.000.000

28. Comportamentul statului nu este tocmai neutru, în aceste situaţii, el impozitînd în fapt efectele inflaţiei, cu consecinţe deloc favorabile asupra ansamblului activităţilor din economie.

Scanned with OKEN Scanner

456 Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	4423 TVA de plată	4.400.000	4.400.000

– plata obligaţiilor fiscale şi a disponibilului rămas către asociaţi:

% 441 Impozit pe profit 446 Alte impozite şi taxe 4423 TVA de plată 456 Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	5121 Conturi la bănci în lei	– 760.000 2.124.000 4.400.000 4.716.000	12.000.000

d) Transferul de efecte de comerţ neajunse la scadenţă

La lichidare, debitorul poate avea în portofoliu efecte de încasat din relaţiile comerciale cu clienţii săi. Transformarea lor în bani se poate face prin scontare la bancă (dacă se găseşte o bancă dispusă la aceasta), prin primirea banilor de la client (eventual, în schimbul unei reduceri financiare) sau chiar prin transferul efectelor de primit către creditori, în contul creanţelor acestora faţă de debitor. În contabilitate pot apărea particularităţi în măsura în care debitorul a înregistrat, la emiterea sau la acceptarea efectului de primit dobînzi, pe care le-a înregistrat în contul 472, pentru a fi consemnate în 766 pe măsura trecerii lunilor de pînă la scadenţă. Cedarea creanţei reprezentate de efectul de comerţ impune şi cedarea dobînzii care a mai rămas pînă la scadenţă. Dacă valoarea nominală a efectului este de 10.000.000 lei şi dobînda corespunzătoare rămasă în creditul lui 472 este de 100.000 lei, atunci înregistrarea cedării creanţei către un furnizor se poate prezenta astfel:

% 401 Furnizori 472 Venituri înregistrate în avans	=	413 Efecte de primit	– 9.900.000 100.000	10.000.000

e) Restituirea de către furnizori a avansurilor plătite de debitor

Debitorul a plătit avansuri unui furnizor în vederea achiziţiei unor imobilizări. Suma plătită a fost de 6.893.000 lei[29]. Restituirea se înregistrează astfel:

5121 Conturi la bănci în lei	=	409 Furnizori-debitori	6.893.000	6.893.000

În acelaşi timp, se va înregistra şi corectarea taxei deductibile înregistrate la plata avansului, în funcţie de maniera în care a fost înregistrată la acea dată:

29. La plata avansului s-a înregistrat creanţa faţă de furnizor şi, în acelaşi timp, taxa deductibilă corespunzătoare de 1.243.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

În acelaşi timp, se va înregistra şi corectarea taxei deductibile înregistrate la plata avansului, în funcţie de maniera în care a fost înregistrată la acea dată :

4426 TVA deductibilă	=	4428 TVA neexigibilă	1.243.000	1.243.000

sau

409 Furnizori-debitori	=	4426 TVA deductibilă	1.243.000	1.243.000

sau direct :

5121 Conturi la bănci în lei	=	% 409 Furnizori-debitori 4426 TVA deductibilă	6.893.000	- 5.650.000 1.243.000

f) Anularea de transferuri de sume sau de vînzări de bunuri

La vînzarea unui mijloc fix în perioada imediat anterioară declanşării procedurii de lichidare s-au făcut înregistrările :

461 Debitori diverşi	=	% 7721 Venituri din cedarea activelor 4427 TVA colectată	12.200.000	- 10.000.000 2.200.000
% 281 Amortizarea imobilizărilor corporale 6721 Cheltuieli cu activele cedate	=	212 Mijloace fixe	- 5.000.000 12.000.000	17.000.000
5121 Conturi la bănci în lei	=	461 Debitori diverşi	12.200.000	12.200.000

Lichidatorul stabileşte că acest transfer de proprietate s-a făcut în dauna creditorilor şi operaţiunea este anulată, cu acordul judecătorului-sindic, restituindu-se şi banii încasaţi. Putem să prezentăm operaţiunile precedente în roşu sau în chenar :

461 Debitori diverşi	=	% 7721 Venituri din cedarea activelor 4427 TVA colectată	12.200.000	- 10.000.000 2.200.000

%	=	212	–	17.000.000
281		Mijloace fixe	5.000.000	
Amortizarea imobilizărilor corporale			12.000.000	
6721				
Cheltuieli cu activele cedate				
5121	=	461	12.200.000	12.200.000
Conturi la bănci în lei		Debitori diverşi		

Pentru aceste înregistrări se mai poate face şi stornare în negru.

g) Cesionarea creanţelor din vînzările cu plata în rate

Şi în acest caz, se pune problema transferului unor venituri înregistrate în avans şi care se regăsesc în creditul contului 472. Se va stinge creanţa din contul 411, cu valoarea nominală a acesteia şi, în acelaşi timp, se va diminua datoria faţă de un creditor cu valoarea nominală minus venitul transferat creditorului. Presupunem că debitorul a vîndut cu plata în rate bunuri din preţul cărora mai are de încasat 32.640.000 lei, din care TVA 5.280.000 şi dobînzi înregistrate ca venituri în avans 3.360.000 lei. Transferul creanţei se poate înregistra astfel :

%	=	411	–	32.640.000
401		Clienţi	24.000.000	
Furnizori				
472			3.360.000	
Venituri înregistrate în avans				
4428			5.280.000	
TVA neexigibilă				

La creditorul care primeşte creanţa (odată cu contractele şi scadenţarele corespunzătoare) ne putem aştepta ca înregistrarea să se prezinte astfel :

411	=	%	32.640.000	–
Clienţi/cu plata în rate		411		24.000.000
		Clienţi/debitor lichidat		
		472		3.360.000
		Venituri înregistrate în avans		
		4428		5.280.000
		TVA neexigibilă		

h) Compensarea dintre creanţe şi datorii

Am văzut că sînt situaţii în care creditorii unităţii în lichidare pot depune creanţele lor drept preţ pentru cumpărarea unor bunuri din patrimoniul acestora în cadrul valorificării cauzate de lichidare. Bunul se va considera vîndut creditorului, cu înregistrarea obişnuită a vînzării, după care se va face compensarea între creanţa astfel apărută şi datoria precedentă faţă de debitor.

Scanned with OKEN Scanner

Bibliografie selectivă

BERNHEIM, Y, *L'essentiel des US GAAP – référentiel comptable américain et enjeux de l'harmonisation internationale*, Mazars et Guérard, Paris, 1997.

CASPAR, B., ENSELME, G., *Manuel de comptabilité approfondie*, Litec, Paris, 1994

COLLETTE, CH., *Initiation à la gestion fiscale de l'entreprise*, Eyrolles, Paris, 1994.

CONSO, P., *La gestion financière de l'entreprise*, vol.I, 7ème édition, Dunod, Paris, 1985.

COOPER, D.J., VÁRADI, L. GYÖRGY, K., *Paradisuri fiscale şi firme neimpozabile*, Nevali, Cluj-Napoca, 1998.

COZIAN, M., *Précis de fiscalité des entreprises*, 18ème édition, 94-95, Litec, Paris, 1994.

COZIAN, M., *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 3ème édition, Litec, Paris, 1996.

DAUPHIN, C., *Le guide vraiment pratiques des paradis fiscaux*, First Editions, Paris, 1998.

EGLEM, J-Y. ET COLLAB., *Les mécanismes financières de l'entreprise*, Montchrétien, Paris, 1988.

FELEAGĂ, N. ŞI COLAB., *Contabilitate aprofundată*, Ed. Economică, Bucureşti, 1996.

FELEAGĂ, N., IONAŞCU. I., *Tratat de contabilitate financiară*, Ed. Economică, Bucureşti, 1998.

GAUTHIER, M. ET COLLAB., *Code annoté de la consolidation*, La Villeguérin Edition, Paris, 1992.

GORCEA, C., *Indexul obligaţiilor fiscale*, editor Tribuna economică, Bucureşti, 1998.

HINARD, M., MITTAINE-CHENEVIER, A.-CH., *Comptabilité et fiscalité*, PUF, Paris, 1988.

HOANŢĂ, N., *Evaziunea fiscală*, editor Tribuna economică, Bucureşti, 1997.

LAMORLETTE, T., RASSAT, P., *Stratégie fiscale internationale*, 2ème édition revue et augmentée, Maxima, Paris, 1995.

LANGOT, J., *Comptabilité anglo-saxonne – normes, mécanismes et documents financiers*, Economica, Paris, 1992.

LEBRUN, B., *Les comptes consolidés*, Demos, Paris, 1998.

MÉNARD, L. ET COLLAB., *Dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière*, I.C.C.A., O.E.C., I.R.E., Toronto, 1994.

MONTIER, J., SCONGAMIGLIO, G., *Techniques de consolidation*, Economica, Paris, 1995.

MOŞTEANU, T., DINU, S., *Reforma sistemului fiscal în România*, EDP, Bucureşti, 1998.

PETRIŞ, R., *Contabilitate generală*, vol. I- II, Iaşi, 1988.

RÉDACTION INTERNATIONALE FRANCIS LEFEBVRE, *Allemagne – juridique, fiscal, social, comptable*, Ed. Francis Lefebvre, Paris, 1996.

RAFFOURNIER, B., *Les normes comptables internationales*, Economica, Paris, 1996.

RAFFOURNIER, B., HALLER, A., WALTON, P. (COORDON.) *Comptabilité internationale*, Vuibert, Paris, 1997.

RISTEA, M., *Contabilitatea între gestionar şi fiscal*, editor Tribuna economică, Bucureşti, 1998.

Scanned with OKEN Scanner

RISTEA, M. ŞI COLAB., *Contabilitatea şi fiscalitatea întreprinderii*, editor Tribuna Economică, Bucureşti, 1995.

RISTEA, M., *Contabilitatea societăţilor comerciale*, vol. I, CECCAR, Bucureşti, 1995.

ROLLANDO, G., *Gestion comptable et fiscale des sociétés commerciales, 2ème édition*, Economica, Paris, 1993.

SEBE,L., ARITON,V., *Contabilitatea şi fiscalitatea operaţiunilor privind fuziunea şi lichidarea societăţilor comerciale*, editor Tribuna economică, Bucureşti, 1998.

SORESCU, AL., *Bilanţul fiscal şi Contul de Profit şi Pierdere fiscal*, România Nouă, Bucureşti, 1927.

STOIAN, A., *Contabilitatea şi fiscalitatea societăţilor comerciale*, Ed. Infomedica, Bucureşti, 1997.

VĂCĂREL, I., *Relaţii financiare internaţionale*, Ed. Academiei Române, Bucureşti, 1995.

VĂCĂREL, I. ŞI COLAB., *Finanţe publice*, EDP, Bucureşti,1994.

VALLÉE, A., *Economie des systèmes fiscaux comparés, PUF, Paris, 1994.*

WALTON, P., *La comptabilité anglo-saxonne, La* Découverte, *Paris, 1996.*

* * * *Sistemul contabil al agenţilor economici*, Ed. Economică, Bucureşti, 1994.

* * * *Economia şi gestiunea afacerilor – examen de licenţă*, Sedcom Libris, Iaşi, 1999.

Scanned with OKEN Scanner

Seria: **Ştiinţe economice**

I.D. Adumitrăcesei, E. Niculescu, N.G. Niculescu – *Economie politică. Teorie şi politică economică pentru România. Structuri şi mecanisme economice*
Ioan. Ciobanu – *Management strategic*
Ştefan Prutianu – *Comunicare şi negociere în afaceri*
N.G. Niculescu, M. Ponta, E. Niculescu – *Economie politică. Teorie şi politică economică pentru România. Micro şi macroeconomie*
Ştefan Prutianu, Corneliu Munteanu, Cezar Caluschi – *Inteligenţa marketing plus*
Constantin Sasu – *Marketing internaţional*
Costel Istrate – *Fiscalitate şi contabilitate în cadrul firmei*

în pregătire:

Dumitru Oprea – *Analiza şi proiectarea sistemelor informaţionale economice*
Varujan Vosganian – *Consideraţii privind tranziţia postcomunistă în România*

Bun de tipar: septembrie 1999. Apărut: 1999
Editura Polirom, B-dul Copou nr. 4 • P.O. Box 266, 6600, Iaşi
Tel. & Fax (032) 21.41.00; (032) 21.41.11;
(032) 21.74.40 (difuzare); E-mail: polirom@mail.dntis.ro
Bucureşti, B-dul I.C. Brătianu nr. 6, et. 7;
Tel.: (01) 313.89.78, E-mail: polirom@dnt.ro

Tiparul executat la
S.C. LUMINA TIPO s.r.l.
str. Luigi Galvani nr. 20 bis, sect. 2, Bucureşti
Tel: 210.51.90; 210.58.33 Fax: 315.06.13

Scanned with OKEN Scanner

Științe economice

Costel Istrate

Fiscalitate și contabilitate în cadrul firmei

Fiscalitate și contabilitate în cadrul firmei se constituie într-un ghid și un ajutor pentru contabilii din orice firmă. O parte importantă din lucrare este consacrată diferitelor impozite și taxe, prezentînd principalele prevederi legale în domeniu. De la aspectele fiscale privind gestiunea capitalurilor permanente se ajunge la imobilizări, unde evaluarea, amortizarea ori leasing-ul sînt tot atîtea ocazii de a evidenția implicațiile fiscale. Cartea prezintă toate reglementările financiare existente, într-o concepție unitară și fluentă.

• Noțiuni generale privind fiscalitatea întreprinderii • Gestiunea fiscală a întreprinderii • Taxa pe valoarea adăugată • Impozitul pe profit • Facilități fiscale și alte înlesniri la plata obligațiilor fiscale • Politici fiscale la nivelul grupului de întreprinderi • Aspecte contabile și fiscale privind dizolvarea societăților comerciale

Collegium

Editura POLIROM
ISBN 973-683-315-1

Scanned with OKEN Scanner